بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الجامعات الخاصة الأردنية : دراسة ميدانية

The Use of Managerial Accounting Techniques in Planning, Controling and Decisions Making by Jordanian Private Universities: An Empirical Study

إعداد الطالب

محمد جمال عزام

إشراف الأستاذ الدكتور

تركي راجي الحمود

حقل التخصص \ المحاسبة

١٤٢٩ هـ \ ٢٠٠٨ م

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الجامعات الخاصة الأردنية : دراسة ميدانية

The Use of Managerial Accounting Techniques in Planning, Controling and Decisions Making by Jordanian Private Universities: An Empirical Study

مقدمة من الطالب

محمد جمال عيسى عزام

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

من جامعة اليرموك – اربد – الأردن .

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
الأستاذ الدكتور تركي الحمود	مشرفا ورئيسا	....
الأستاذ الدكتور منصور السعايدة	عضوا	....
الأستاذ الدكتور منذر المومني	عضوا	....
الدكتور محمود قاقيش	عضوا	....

1429 ه – 2008 م

الإهداء

إلى نبراس الضياء ومعنى الوفاء إلى قدوتي في الحياة

**********************والدي****************

إلى أغلى من في الوجود إلى ينبوع العطف والحنان

*******************والدتي ****************

************** إلى إخواني وأقربائي ************

***************** إلى أصدقائي **************

إلى رفيق الدرب ************************* طارق

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على خاتم رسل الله محمد ﷺ وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد :

يطيب لي ويبهج نفسي، وقد بلغت هذه الرسالة بعون الله نهايتها، أن أتقدم بخالص الشكر والعرفان والتقدير إلى مشرفي الأستاذ الدكتور تركي الحمود ، الذي احتواني بسعة صدره، وأعطاني من علمه وجهده الكبيرين ما ساعدني على إنجاز هذه الرسالة، فجزاه الله عني وعن طلبة العلم خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير العميق إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بالإطلاع على هذا العمل وقبول مناقشته، وهم:

الأستاذ الدكتور منصور السعايدة، والأستاذ الدكتور منذر المومني، والدكتور محمود قاقيش .

كما أتوجه بكل مشاعر الاحترام و التقدير إلى كل الأشخاص الذين ساعدوني في إنجاز هذه العمل ولا سيما أساتذتي في جامعة اليرموك، وأصدقائي الأعزاء الذين لم يبخلوا علي بوقتهم وجهدهم فلهم كل المحبة والاحترام.

كما أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير العميق إلى زملائي في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات إدارة وموظفين على سعة صدرهم ومساعدتهم في إنجاز هذه العمل واخص بالذكر الآنسة سهام الهباهبة، والسيد نوفان الوريكات ، فلهم كل المحبة والاحترام .

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

الجدول الصفحة

قائمة الأشكال

الشكل	الصفحة

الملخص باللغة العربية

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الجامعات الخاصة الأردنية

إعداد: محمد جمال عيسى عزام

إشراف: الأستاذ الدكتور تركي راجي الحمود

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما هدفت إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب،/و التعرف على اثر العوامل الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة على تطبيق هذه الأساليب، ومن اجل تحقيق هذه الأهداف تم تصميم استبانة وزعت على (٨٠) موظف في الدوائر المالية في الجامعات الخاصة الأردنية وكانت نسبة الاستجابة (٧٦%).

وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الخاصة الأردنية لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات كما ينبغي، وكانت أهم المعوقات التي تواجه تطبيق هذه الأساليب هي عدم توافر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا، ومقاومة الإدارة للتغيير، وشعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب، كما بينت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

ويوصي الباحث بإنشاء أقسام محاسبة إدارية مستقلة في الجامعات الخاصة الأردنية.

الكلمات المفتاحية : أساليب المحاسبة الإدارية، التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات، الجامعات الخاصة الأردنية .

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة

خطة الدراسة

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

محددات الدراسة

مقدمة

تواجه الجامعات الخاصة الأردنية تحديات كثيرة منها المنافسة الشديدة بين هذه الجامعات وتزايد متطلبات وزارة التعليم العالي مما يتطلب من هذه الجامعات إتباع أفضل الأساليب الإدارية المتاحة للقيام بعمليات التخطيط وتقييم الأداء والرقابة المالية وكذلك اتخاذ القرارات المناسبة، وتوفير المعلومات الضرورية لغايات التوجيه والتنظيم من اجل التغلب على هذه التحديات، وحتى تتمكن من البناء أولا ثم تحقيق الأرباح ، وتعتبر المحاسبة الإدارية من فروع المحاسبة المهمة حيث أنها تقوم بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات والقيام بعمليات التخطيط والرقابة المالية على الأنشطة التي تقوم بها المنشاة.

حدثت خلال العقدين الماضيين تغيرات على قدر كبير من الأهمية في بيئة الأعمال (سواء الإنتاجية أو الخدمية)، نظرا للزيادة المطردة والسريعة في تطوير وتحسين المنتج أو الخدمة التي تلقى رضا المستهلك، ذلك لان عولمة المنافسة ستؤدي إلى محاولة الوصول إلى أعلى مستوى من الجودة بأقل الأسعار، ويتطلب تكييف أساليب المحاسبة الإدارية مع هذه الظروف ضرورة تطوير القائم منها واستمداد بعض الأساليب الأخرى لمسايرة الركب والصمود أمام التيارات التنافسية التي يتميز بها هذا العصر (مرعي،٢٠٠٠، ص١٣).

وتتمثل أهمية المحاسبة الإدارية في أنها تستطيع توفير بيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى المنشاة ككل وكذلك المساهمة في تعديل الخطط وقياس الأداء ومقارنة الانجاز بالخطط الموضوعة وتقديم التقارير الدورية التي تعمل على مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط وتقوم المحاسبة الإدارية بتولي الرقابة المالية عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للأنشطة بالخطط الموضوعة لكشف الانحراف بينهما ومعرفة أسباب ذلك والتقرير عنه (الرجبي،٢٠٠٤، ص١٨).

وتساعد المحاسبة الإدارية في عمليات اتخاذ القرارات من خلال المفاضلة بين البدائل المختلفة واختيار الأفضل من بينها مثل قرارات الإنفاق الرأسمالي والقرارات الإدارية قصيرة وطويلة الأجل، وهذه القرارات تحتاج إلى معلومات غير متوفرة في السجلات المحاسبية التقليدية وهنا تبرز الحاجة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من اجل دراسة البيانات التاريخية والاقتصادية بهدف تقدير الإيرادات أو التكاليف المناسبة لهذه القرارات.

ونظرا لان قوائم المحاسبة المالية يتم إعدادها لخدمة الأطراف الخارجية فلا بد أن تكون معدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) حتى تكون سهلة الفهم وقابلة للتحقق والمقارنة(علما بان الأردن يطبق معايير المحاسبة الدولية IAS)، وعلى العكس من ذلك فان هذا النوع من التقارير قد لا يكون بالضرورة أكثر فائدة لأغراض اتخاذ القرارات والاستخدام الداخلي من جانب إدارة المشروع، ومعنى ذلك أن المحاسبة الإدارية لا تتقيد بمبادئ محاسبية متعارف عليها بل تعتمد على أسس وإجراءات تتعلق بمحتوى وشكل التقارير الداخلية و ضرورة تحقيق التوازن بين المنافع المتوقعة من استخدام المعلومات وبين تكاليف الحصول عليها (مرعي،٢٠٠٠، ص١٢).

خطة الدراسة

تتكون هذه الدراسة من ستة فصول، حيث يتضمن الفصل الأول عرض لمقدمة الدراسة، وخطتها، ومشكلتها، وأهدافها، وأهميتها، والجهات المختلفة التي يمكن أن تستفيد من الدراسة .

أما الفصل الثاني فسيغطي النواحي النظرية، حيث سيتناول هذا الفصل عرض مقدمة عن الجامعات الخاصة الأردنية، وتعريف المحاسبة الإدارية، وأهداف المحاسبة الإدارية، والإطار العام للمحاسبة الإدارية، وتطور أساليب المحاسبة الإدارية، وأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة .

ويلخص الفصل الثالث الدراسات السابقة ذات العلاقة، ويبين ميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، بالإضافة إلى فرضيات الدراسة .

أما الفصل الرابع فسيتناول منهجية الدراسة وطبيعتها، ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أساليب جمع وتحليل البيانات .

ويتضمن الفصل الخامس الدراسة الميدانية، حيث سيتم من خلاله عرض نتائج التحليل الإحصائي، واختبار الفرضيات .

ويلخص الفصل السادس نتائج الدراسة،واستنتاجاتها وتوصياتها .

مشكلة الدراسة

إن الجامعات الخاصة الأردنية تمثل جزءا مهما من قطاع التعليم الجامعي الأردني من خلال استيعاب أعداد كبيرة من الطلبة الأردنيين الذين لم يتمكنوا من الالتحاق بالجامعات الحكومية ، وكذلك استيعاب عدد كبير من الموظفين وأساتذة الجامعات ، وتواجه الجامعات الخاصة الأردنية تحديات كثيرة منها المنافسة بين هذه الجامعات وتزايد متطلبات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، لذلك لا بد أن تقوم هذه الجامعات بالبحث عن الوسائل والأساليب التي تستطيع من خلالها توفير المعلومات الضرورية التي تساعدها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الملائمة ، وكذلك زيادة كفاءة الخدمات التي تقدمها.

ويمكن توضيح مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية :

١- إلى أي مدى يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية؟

٢- ما هي أهم المعوقات التي تواجه تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية؟

٣- ما هي أهم العوامل الديمغرافية التي تؤثر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية؟

أهداف الدراسة

نظرا لأهمية الجامعات الخاصة الأردنية في قطاع التعليم الجامعي الأردني وأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الملائمة ، فان الحاجة تزداد إلى زيادة كفاءة الجامعات الخاصة الأردنية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة .

بناء على ما تقدم فان هذا البحث يهدف إلى :

١- التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية التي يتم استخدامها في الجامعات الخاصة الأردنية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ومدى هذا الاستخدام .

٢- التعرف على معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في هذه الجامعات.

٣- التعرف على أهم العوامل الديمغرافية التي تؤثر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية.

أهمية الدراسة

يعتبر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية مهم للغاية وذلك كون هذه الأساليب تستطيع توفير معلومات مناسبة ودقيقه من اجل اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وكذلك الاستفادة من هذه الأساليب في عملية الرقابة المالية وقياس الأداء للأنشطة التي تقوم بها هذه الجامعات ومعرفة الانحرافات بين التكاليف والإيرادات الفعلية والخطط الموضوعة ومعرفة أسباب تلك الانحرافات ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها في المستقبل.

علما بان بان هذه الدراسة ستقوم باختبار الفرضيات التالية :

- لا تطبق الجامعات الخاصة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة .
- لا يوجد معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية .
- لا يوجد تأثير للعوامل الديمغرافية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .

وتنبع أهمية هذه الدراسة من أهميتها للجهات التالية :

١- **إدارة الجامعات الخاصة الأردنية** : تساعد هذه الدراسة إدارة الجامعات الخاصة الأردنية بما توفره من معلومات عن درجة استخدام الجامعات الخاصة لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة مما يزيد وعي الإدارة بأهمية هذه الأساليب والتشجيع على استخدامها ، وكذلك معرفة مزايا استخدام هذه الأساليب ، وكذلك تعزيز العمل على الأساليب المستخدمة من قبل هذه الجامعات ، بالإضافة إلى تشجيع استخدام الأساليب غير المستخدمة ، وكذلك معرفة المعوقات التي تواجه تطبيق بعض الأساليب والعمل على إزالتها .

٢- **وزارة التعليم العالي والبحث العلمي** : إن نتائج هذه الدراسة ستكون مفيدة للوزارة في معرفة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية والتشجيع على استخدامها في بقية الجامعات الأردنية ، بالإضافة إلى كليات المجتمع .

٣- **مالكي الجامعات الخاصة الأردنية** : سوف تكون نتائج هذه الدراسة مهمة لمالكي الجامعات الخاصة الأردنية من خلال إطلاعهم على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة لما لها من اثر كبير في تحسين نوعية الخدمات المقدمة ، وكذلك لما لها من اثر في تحسين عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الملائمة التي تهدف إلى خدمة مصالح هذه الجامعات .

٤- **الباحثين** : ستؤدي هذه الدراسة إلى توفير معلومات جديدة عن درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية ، واهم المعوقات التي

تواجه تطبيق هذه الأساليب ، مما يساعد في إجراء العديد من الدراسات اللاحقة في هذا المجال .

محددات الدراسة

١- قلة عدد الموظفين في الدوائر المالية في بعض الجامعات الخاصة الأردنية مما يؤدي إلى صغر حجم العينة في بعض الجامعات وزيادتها في البعض الأخر .

٢- استخدام الاستبانة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة وما تنطوي عليه بعض إجابات أفراد عينة الدراسة من تحيز في الإجابة وكذلك عدم الدقة في إعطاء معلومات تعكس واقع الجامعات الخاصة الأردنية .

الفصل الثانـي

الإطار النظري

- مقدمة عن الجامعات الخاصة الأردنيـة
- تعريف المحاسبة الإدارية
- أهداف المحاسبة الإدارية
- الإطار العام للمحاسبة الإدارية
- تطور أساليب المحاسبة الإدارية
- أساليب المحاسبة الإدارية

▪ مقدمة عن الجامعات الخاصة الأردنية

شهد قطاع التعليم الجامعي الخاص تطورا كبيراً في السنوات الماضية واخذ يلعب دوراً مهما في عملية التعليم الجامعي حيث وصل عدد الجامعات الخاصة الأردنية إلى (١٧) جامعة مقارنة مع (١٠) جامعات حكومية أردنية، وهذا يبين أهمية الجامعات الخاصة في الأردن من حيث استيعاب أعداد كبيرة من الطلبة الذين لا يستطيعون الالتحاق بالجامعات الحكومية اوالراغبين في الأصل بالالتحاق بالجامعات الخاصة، وكذلك استيعاب عدد كبير من الأساتذة والموظفين للعمل فيها .

وفيما يلي أسماء الجامعات الخاصة الأردنية[1]:

١. جامعة العلوم التطبيقية.

٢. جامعة عمان الأهلية.

٣. جامعة فيلادلفيا

٤. جامعة الإسراء الخاصة

٥. جامعة الزيتونة الأردنية

٦. جامعة البتراء.

٧. جامعة جرش الأهلية.

٨. جامعة اربد الأهلية.

٩. جامعة الأميرة سمية للتكنولوجيا.

١٠. كلية العلوم التربوية.

١١. الأكاديمية الأردنية للموسيقى.

---

(1) نشرات وزارت التعليم العالي و البحث العلمي، ٢٠٠٦.

١٢. جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

١٣. كلية الأردن الجامعية للتعليم الفندقي.

١٤. جامعة جدارا.

١٥. جامعة الشرق الأوسط (جامعة الدراسات العليا سابقاً).

١٦. الأكاديمية العربية للعلوم المالية والصرفية.

١٧. جامعة الزرقاء الأهلية.

ومن اجل بيان أهمية الجامعات الخاصة الأردنية نورد فيما يلي الجدول رقم (١-١) الذي يقارن بين طلبة البكالوريوس الملتحقين بالجامعات الخاصة والحكومية الأردنية للعام الجامعي ٢٠٠٥/٢٠٠٦[٢].

جدول رقم (١-١)

مقارنة بين الجامعات الخاصة والحكومية من حيث عدد الطلبة للعام ٢٠٠٥/٢٠٠٦

اسم الجامعة الخاصة	عدد الطلاب	اسم الجامعة الحكومية	عدد الطلاب
جامعة عمان الأهلية	٥٥٢٤	الجامعة الأردنية	٣٣٤١١
جامعة العلوم التطبيقية	٧٣٤١	جامعة اليرموك	١٨٧٢٩
جامعة فيلادلفيا	٧٤٦٥	جامعة مؤتة	١٤٧٢٧
جامعة الإسراء	٦٣٠٠	جامعة العلوم والتكنولوجيا	١٧٢٦٧
جامعة البتراء	٤٤٥١	الجامعة الهاشمية	١٦٥٧٥
جامعة الزيتونة	٧٩٩١	جامعة آل البيت	١٢٦٧٨
جامعة الزرقاء الأهلية	٤٤٠٥	جامعة البلقاء التطبيقية	١٨٠٢٦
جامعة اربد الأهلية	٣٥٠٣	جامعة الحسين بن طلال	٦١١٨
جامعة جرش الأهلية	٤٧٧٠	جامعة الطفيلة التقنية	١٣٠٨
جامعة الأميرة سمية للتكنولوجيا	٧٦٠	الجامعة الألمانية الأردنية	١٠٣

(2) خلاصة إحصائية صادرة عن وزارة التعليم العالي و البحث العلمي. ٢٠٠٦.

الأكاديميـة الأردنيـة للموسيقى	٢٥	–	–
كلية العلـوم التربويـة الجامعية	٥٦٦	–	–
المجموع	٥٣١٠١	المجموع	١٣٨٩٤٢

وكذلك من اجل بيان أهمية الجامعات الخاصة الأردنية في استيعاب عدد من الأساتذة والموظفين للعمل فيها نورد فيما يلي جدول يقارن بين الأساتذة وأعضاء الجهاز الإداري في الجامعات الخاصة والحكومية الأردنية للعام الجامعي ٢٠٠٥/٢٠٠٦.

جدول رقم (١-٢)

مقارنة بين الجامعات الخاصة والحكومية من حيث عدد الأساتذة وأعضاء الجهاز الإداري للعام الجامعي ٢٠٠٥/٢٠٠٦

اسم الجامعة الخاصة	أعضاء الجهاز الإداري	الأساتذة	اسم الجامعة الحكومية	أعضاء الجهاز الإداري	الأساتذة
جامعـة عمـان الأهلية	٢٧٨	٢٩٦	الجامعة الأردنية	٢٥٢٥	١١٢٩
جامعـة العلـوم التطبيقية	٨٦	٣٠٤	جامعة اليرموك	١٤٧٧	٧٧٠
جامعة فيلادلفيا	٢٤٨	٣٦٨	جامعة مؤتة	٢٥٨٤	٥٣٨
جامعة الإسراء	٤٢٢	٢٥٦	جامعة العلوم والتكنولوجيا	٦٢٨	٦٨٨
جامعة البتراء	٢٢٣	١٨٦	الجامعة الهاشمية	٧٤٧	٤٤٥
جامعـة الزيتونـة الأردنية	٢٧٦	٢٦٧	جامعة آل البيت	٨٥٤	٢٢٩
جامعـة الزرقـاء الأهلية	١٩٠	١٤٩	جامعة البلقاء التطبيقية	٢١٨٥	٣٠٢

جامعة اربد الأهلية	١٨٥	١٢١	جامعة الحسين بن طلال	٣٠٢	١١٨
جامعة جرش الأهلية	١٩٠	١٦٢	جامعة الطفيلة التقنية	٢٤٣	١١٨
جامعة الأميرة سمية للتكنولوجيا	١٠٥	٤١	الجامعة الألمانية الأردنية	١٩	١٨
الأكاديمية الأردنية للموسيقى	٤٩	١٣	–	–	–
كلية العلوم التربوية الجامعية	٦٦	٢٤	–	–	–
المجموع	٢٣١٨	٢١٨٧	المجموع	١١٥٦٤	٤٣٥٥

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة الأساتذة إلى عدد الطلاب في الجامعات الخاصة الأردنية بلغت ٤،١% ، في حين بلغت هذه النسبة في الجامعات الحكومية الأردنية ٣،١% ، ولعل ذلك يشير إلى اهتمام الجامعات الخاصة الأردنية بتوفير أجواء دراسية مناسبة، وذلك من خلال تقليل عدد الطلاب داخل الصفوف الدراسية، كما نلاحظ أن نسبة أعضاء الجهاز الإداري إلى عدد الطلاب في الجامعات الخاصة الأردنية بلغت ٤،٣%، في حين بلغت هذه النسبة في الجامعات الحكومية الأردنية ٨،٣%، ولعل السبب في ذلك يعود إلى صغر عمر الجامعات الخاصة الأردنية مقارنة مع الجامعات الحكومية الأردنية.

تعريف المحاسبة الإدارية

تهدف الإدارة العلمية الحديثة في مختلف الوحدات الاقتصادية إلى التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في الحاضر أو المنتظرة في المستقبل، ومن ثم تحقيق الأهداف المنشودة بالصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة ظروف العصر، وضمان الاستمرارية والتواصل، ويقع أسهام نظام المعلومات المحاسبية بما يوفره من معلومات ملائمة في تقديم النصائح والإرشادات وإرساء القواعد والمبادئ والأسس التي يمكن لإدارة تلك الوحدات الاقتصادية الاستناد إليها في شان تخطيط ورقابة الأنشطة وتقييم الأداء، هذا وإن كان النظام المحاسبي أهم المصادر الرئيسة في إنتاج معلومات مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية تؤثر في رفاهية الأفراد والمجتمعات، فإن المحاسبة الإدارية تعد من أهم أركان هذا النظام و تختص بتوفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب للقائمين باتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء (مرعي، ٢٠٠٠، مقدمة).

ويعرف (الرجبي، ٢٠٠٤، ص٢٥) المحاسبة الإدارية على أنها "جمع وتصنيف وتخصيص التكاليف على المنتجات والأنشطة، بقصد تقديم معلومات تستخدم في ترشيد القرارات و في إعداد التقارير المالية السنوية".

ويعرف (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص٩) المحاسبة الإدارية أنها "النظام المتطور للتخطيط والرقابة وتجهيز البيانات والمعلومات بالكلف المناسبة، وصنع القرارات لتوجيه الاستثمارات بحيث تحقق أقصى الأرباح الموازية للمخاطر التي تتحملها، وهي الجهة الفعالة لتهيئة وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية الملائمة لمختلف أوجه النشاط والمستويات الإدارية للمنشاة، لمساعدتها في رسم السياسات واتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الحالي والمستقبلي، اللذين يحققان الأهداف".

ويرى (Horngren, Sandem, Stratton, 2005, P5) أن المحاسبة الإدارية عبارة عن "فرع من فروع المحاسبة التي تقوم بتوفير المعلومات للمديرين في المنظمات، وهي عدة مراحل من التحديد والتجميع والتحليل والتحضير والتحقق والاتصال للمعلومات التي تساعد المديرين لتحقيق أهداف المنظمة".

ويرى (Hilton, 2002 , p4) أن المحاسبة الإدارية عبارة عن "عمليات التحديد والقياس والتحليل والتحقق وإيصال المعلومات المناسبة من اجل تحقيق أهداف المنظمة .

ويرى (Garrison, Noreen, Brewer, 2006 , p4) أن المحاسبة الإدارية عبارة عن "إيصال المعلومات المناسبة إلى المديرين من اجل القيام بعمليات التوجيه والرقابة على أعمال المنظمة" .

ويميل الباحث إلى تعريف المحاسبة الإدارية على أنها مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تستخدمها الإدارة في تجميع وتحليل البيانات المالية وغير المالية من اجل الاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من اجل تحقيق الأهداف المطلوبة من قبل الإدارة .

أهداف المحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة لأنظمة جديدة للحصول على المعلومات الضرورية ، حيث أن العمليات المحاسبية مهمة لجميع العاملين في المنظمة سواء كان ذلك بشكل مباشر من خلال تسليم الرواتب والأجور، أو بشكل غير مباشر كتقويم الأداء وتحديد المكافآت التشجيعية، ويسري هذا الأمر على المنظمات التي تعمل في القطاعات الإنتاجية أو الخدمية، كما تعتبر المحاسبة الإدارية الجهة المختصة بتهيئة المعلومات وصنع القرارات من اجل تقديمها إلى إدارة المنظمة بهدف إقرارها (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص١٥-١٦) .

وبين (Hilton, 2002, p6) أن الأهداف الأساسية لنشاطات المحاسبة الإدارية هي:

١. توفير المعلومات من اجل القيام بعمليات التخطيط واتخاذ القرارات .

٢. مساعدة المديرين في التوجيه والرقابة على النشاطات التشغيلية.

٣. تحفيز المديرين والعاملين الآخرين نحو أهداف المنشاة.

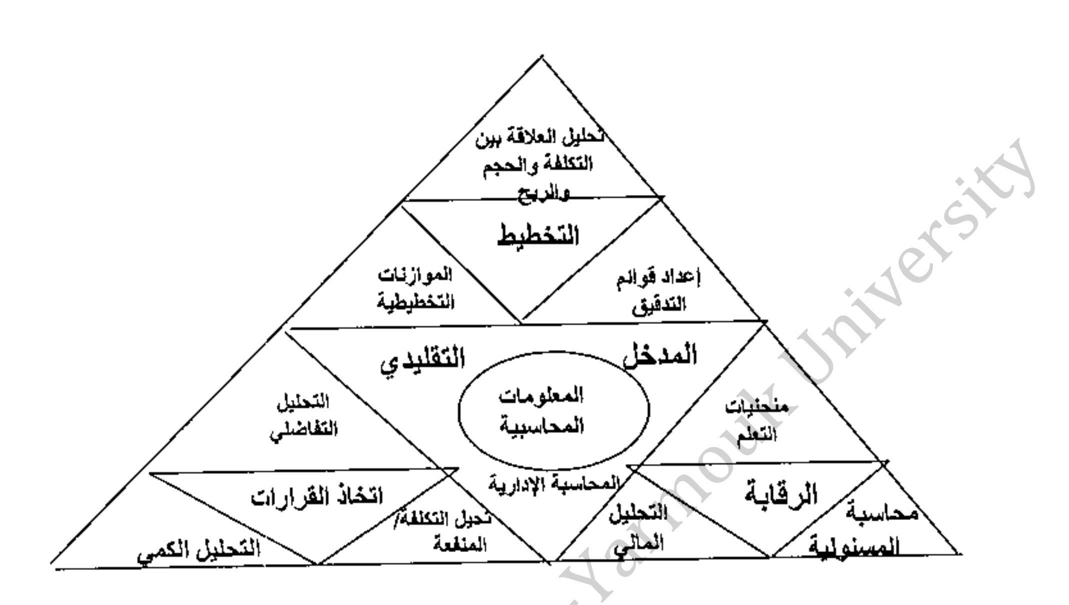
٤. قياس أداء الأنشطة والوحدات الفرعية والمديرين والعاملين داخل المنشاة.

٥. تحسين الموقف التنافسي للمنشاة .

الإطار العام للمحاسبة الإدارية

إذا كان هدف المنشاة هو تحديد اكبر حجم إنتاجي ممكن، فسوف يتبعه عمليات تتعلق بالتسويق والشراء والتمويل ....الخ، ويصبح دور المحاسب هو قياس وتحقيق وتقرير أنشطة هذه الوظائف سواء تعلق ذلك بالمستقبل (التخطيط) أو بالتنفيذ الفعلي (الرقابة)، وبقياس مدى كفاءة هذه الوظائف في تحقيق أهداف المنشاة (تقويم الأداء)، (باسيلي، ٢٠٠١، ص٤١).

وقد اقترح باسيلي الشكل التالي الذي يبين الإطار العام للمحاسبة الإدارية الذي ترتكز أركانه على التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات السليمة.



الشكل رقم (٢-١)
إطار المحاسبة الإدارية
(باسيلي، ٢٠٠١، ص٤٢)

يتضح عند إجراء الدراسة التحليلية لهذا الإطار أنه يعتمد على مزيج من المحاسبة والإدارة فيما يتعلق باركان الإطار الثلاثة وهي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهناك علاقة وثيقة بينها، فالتخطيط هو دراسة وتحديد مجال نشاط المنشاة في المستقبل، والرقابة هي متابعة عمليات التنفيذ لمعرفة ما إذا كانت تلك العمليات يتم تنفيذها وفقا للخطط و السياسات المرسومة ثم اكتشاف أية انحرافات عن تلك الخطط والسياسات، واتخاذ القرارات التي تعمل على دراسة وتحليل الانحرافات والنتائج التي أسفرت عنها التقارير التي تقدم في الوقت المناسب مصحوبة بالاقتراحات والتوصيات المناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية المصححة والملائمة بشأنها (باسيلي، ٢٠٠١، ص ٤٢-٤٧).

وفيما يلي توضيح لهذه الأركان الثلاث:

أولاً : التخطيط (Planning)

يتحدد دور إدارة المنشاة في تحديد أهدافها الرئيسة والفرعية على مستوى المنشاة وعلى مستوى كافة المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية التابعة لها، كما تقوم بتوقع أحداث المستقبل، حيث تعمل على تجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالظروف المتوقع أن تسود مستقبلا، ويعتمد الدور المحاسبي على دراسة تلك الأهداف، وتحليل البدائل المتاحة، واختيار أفضلها، وسبل تحقيق تلك الأهداف، علاوة على قياس هذه التنبؤات محاسبياً عن طريق تحويلها إلى متغيرات كمية وقيمية وتحليلها وإيجاد البدائل والمفاضلة بينها لاختيار أفضل هذه البدائل في ظل الظروف المتوقع أن تسود مستقبلاً، ويتحدد الأسلوب المحاسبي المستخدم في تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح، بدءاً بما يسمى "تحليل التعادل" بغية التوصل إلى "نقطة التعادل" وانتهاء بدراسة التغيرات في العناصر الثلاثة للعلاقة.

وتقوم إدارة المنشاة بتحديد كيفية الحصول على مصادر الأموال الداخلية والخارجية لتمويل تلك الاحتياجات المالية اللازمة للحصول على عوامل الإنتاج، والتي سوف تستخدم بدورها في تحقيق أهداف المنشاة، وتتعاون إدارة المنشاة مع الإدارة الهندسية على وضع المعايير الكمية لكافة أوجه النشاط، ولكل عنصر من عناصر التكاليف، ويكمل الدور المحاسبي دور الإدارة في تحويل المعايير الكمية إلى معايير قيمية في صورة موازنات تخطيطية، مثل موازنة المبيعات، والإنتاج ، والمصروفات، والمشتريات ، والأجور، و كافة الموازنات الأخرى.

ويجب أن تكون الخطط الموضوعة مرنة، أي أن يكون هناك إمكانية لتعديلها إذ أتضح عدم واقعيتها مع الظروف السائدة وقت تطبيقها، وفي نفس الوقت يجب أن تتسم

بالثبات، بمعنى أن أمر تغييرها يجب أن يكون محدودا، حتى لا يؤدي التمادي فيه دون ضابط إلى حالة من الفوضى وعدم الاستقرار، وبمجرد انتهاء ركن التخطيط تبدأ الرقابة في أداء دورها في متابعة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة.

ثانياً: الرقابة (Controling)

تعمل إدارة المنشاة على ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي ترتيباً منطقياً منتظماً، يعمل على توضيح العلاقات والتنسيق بين كافة المستويات الإدارية عن طريق تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات علاوة على تقديم يد المساعدة للقائمين على التنفيذ بحيث تتحقق الأهداف بأقل التكاليف.

وتتولى المحاسبة الاستعانة بأسلوب محاسبة المسؤولية حيث يتم ربط المعايير الكمية والقيمية بأشخاص مسئولين عن مراكز مسؤولية معينة ، وتعتبر هذه المعايير بمثابة المهام أو الاختصاصات الملقى على عاتق المسؤولين أمر تنفيذها، فهي بمثابة الأداء المخطط، أو الأداء الواجب أن يكون.

تهدف رقابة الأداء إلى التحقق من مدى كفاءة الأداء الفعلي والتزامه بالأداء المخطط، بحيث تحقق أهداف المنشاة بأقل تكاليف ممكنة وأفضل إنتاجية ممكنة واكبر أرباح ممكنة، ويمكن تصنيف رقابة الأداء إلى نوعين رئيسين هما:

- **رقابة الأداء المخطط**

حيث تتولى المحاسبة أمر اكتشاف الانحرافات وتسجيلها، ودراستها، وتحليلها لمعرفة أسبابها والمسؤولين عنها، ثم اقتراح الحلول الناجعة لتلافيها أو الحد منها في الوقت المناسب، كما قد تعمل على تحدي المعايير ذاتها التي تعتبر بمثابة الأداء الواجب أن يكون (التكاليف

المعيارية) وتخفيضها إذا ما اتضح أن الأداء المخطط ذاته غير سليم، وتتولى إدارة المنشاة متابعة التنفيذ الفعلي من خلال البيانات المحاسبية عن الانحرافات، والتي تقدمها المحاسبة.

- **رقابة الأداء الفعلي**

تهدف المحاسبة إلى تطبيق نظام رقابة داخلية سليم، فضلا عن المراجعة الداخلية والضبط الداخلي، وتقويم النظم المحاسبية لكافة عمليات المنشاة للتأكد من صلاحيتها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في حين تتولى إدارة المنشاة تطبيق التعليمات واللوائح الداخلية الإدارية بشان استخدام عناصر التكاليف وعوامل الإنتاج المختلفة، بهدف التأكد من حسن سير أعمال المنشاة بشكل يحقق أهدافها.

ثالثاً: اتخاذ القرارات (Decisions Making)

تقوم المحاسبة بدور بارز في مجال اتخاذ القرارات من خلال التقارير المرفوعة للمستويات الإدارية المختلفة التي تظهر أرقام الأداء المخطط و الفعلي والفروق بينها، كما تهدف المحاسبة من خلال اتخاذ القرارات إلى تحسين عملية استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة وحل كافة المشاكل الإدارية اعتمادا على البيانات والمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية ويمكن تصور عملية اتخاذ القرار في الخطوات التالية:

١. تحديد دالة الهدف.

٢. تحديد بدائل القرار.

٣. تحديد نموذج القرار.

٤. اختيار أفضل البدائل، بالتوصل إلى أفضل قيمة لدالة الهدف، في إطار القيود المفروضة على الحل.

ومن الجدير بالذكر أن نماذج القرارات ودقة صياغتها تتوقف على مدى وضوح المعلومات وسلامتها فقد يعد نموذج القرار في ظل ظروف متوقعة قد تحدث في المستقبل، سواء كانت الحالة السائدة مؤكدة الوقوع، أو في حالة المخاطرة، أو عدم التأكد. وهكذا تختلف نماذج القرارات حسب طبيعة المعلومات التي تتوافر لمتخذ القرار ومدى اليقينية فيها.

وتقوم إدارة المنشاة بدور بارز في عملية اتخاذ القرار بناء على المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية والتوصيات والاقتراحات المقدمة لحل المشاكل الإدارية، فإذا كانت الانحرافات راجعة إلى سوء التخطيط، يجب أن يصدر قرار بتعديل الخطط والسياسات والمعايير المحددة مقدما، أما إذا كانت الانحرافات ناجمة عن سوء الأداء الفعلي يجب أن يصدر قرار بتصحيح الأداء الفعلي حتى يساير ما كان يجب أن يكون عليه الأداء وغالبا ما تشمل التقارير على الانحرافات غير العادية تطبيقا لمبدأ (الإدارة بالاستثناء) والتي يجب أن ترفع إلى المستويات الإدارية التي تهتم بالانحرافات غير العادية ووضع الحلول السليمة لعلاجها فورا قبل أن تستعمل.

تطور أساليب المحاسبة الإدارية

إن المحاسبة الإدارية حالها حال بقية العلوم الإدارية الأخرى حيث نشأت وتطورت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية الموجودة ، فالمحاسبة ظهرت بسبب الحاجة إلى تهيئة وإعداد البيانات المالية للأطراف المحتاجين لها، سواء كانوا أطراف داخليين أو خارجيين، وقد تطورت المحاسبة من حيث معلوماتها، فبعد أن كانت تركز على تحديد الربحية، وعائد الاستثمار، وتقييم الموجودات، أصبح التركيز بشكل اكبر على ضمان حقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين معها .

وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات الشركة والمتعلقة بتقييم المخزون، والتدفقات النقدية، والمدينين، كما ظهرت الحاجة إلى تقديم الدراسات من قبل الأكاديميين عن وضع المشاريع .

وقد اهتمت المحاسبة الإدارية في السبعينات والثمانينات من القرن الحالي بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية، كما زاد الاهتمام بدراسة تكلفة راس المال، إضافة إلى الاهتمام بمشاكل التضخم عند إعداد القوائم المالية .

وفي التسعينات من ذات القرن أصبحت المحاسبة الإدارية مهتمة بتقديم المعلومات الضرورية التي تساهم في خدمة القرارات الإدارية، لذا كان التركيز في هذه المرحلة على نظم المعلومات من خلال استلام المدخلات من مصدر المنظمة والتي تشغل من خلال عمليات منتظمة لخلق مخرجات أو معلومات بحيث تذهب إلى المستخدم النهائي، والمعلومات تعاد أيضا إلى المصدر من خلال قناة الاتصال،وهذه المعلومات المسترجعة تدعى التغذية العكسية.

كما ساهمت مجموعة من العوامل في تطور المحاسبة الإدارية، ومن أبرزها ازدياد المنافسة بين الشركات وحرص كل شركة على زيادة أرباحها من خلال تخفيض التكاليف، وزيادة الاهتمام بنوعية وجودة المنتج من اجل إرضاء الزبون، والثورة التكنولوجية وخاصة في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات، حيث أدت كل هذه العوامل إلى تطور أساليب المحاسبة الإدارية من حيث تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية والمناسبة من اجل استخدامها في التخطيط والتنظيم والتوجيه وتقييم الأداء والرقابة وكذلك في اتخاذ القرارات (الطعمة وعبد القادر، ٢٠٠٧، ص٢١-٢٣) .

أساليب المحاسبة الإدارية

تختلف أساليب المحاسبة الإدارية باختلاف الهدف منها فهناك أساليب تتعلق بالتخطيط وأساليب تتعلق بالرقابة وأساليب تتعلق باتخاذ القرارات، وسوف يتم مناقشة أساليب المحاسبة الإدارية في هذه الدراسة كما يلي:

أولاً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات.

أولاً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط

يرى (العربيد،٢٠٠٣،ص١٩) أن مصطلح التخطيط يغطي التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل سواء كان ذلك على مستوى الشركة ككل أو على مستوى المشروع الواحد داخل الشركة، وذلك كون الشركة قد تحتوي على الكثير من المشاريع المختلفة، وتعتبر الإدارة مسؤولة عن كل هذه المشاريع، لذلك يقع على عاتقها اختيار المشاريع التي تؤدي إلى خدمة مصالح الشركة، كما أن مصطلح التخطيط يغطي التخطيط التشغيلي قصير الأجل الذي يركز على تنفيذ الوظائف الهامة داخل الشركة .

وفيما يلي عرض لأهم أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدم في عملية التخطيط:

١- الموازنات التخطيطية (Planning Budgeting)

تصل أهمية الموازنات التخطيطية إلى ذروتها في المنشات التي تعمل في ظل نظام اقتصادي مخطط فضلا عن ضرورة تطبيق ذلك الأسلوب على منشآت القطاع الخاص، وكذلك على المنشات التي لا تهدف إلى الربح كالجمعيات والنوادي والمعاهد .....الخ، كما لا

يقتصر إتباع أسلوب الموازنة على أنشطة معينة بالذات بل يمتد إلى كل فرع والى كل قطاع مهما كان نشاطه (آل ادم و الرزق، ٢٠٠٦، ص١٨١).

ويرى (آل ادم والرزق،٢٠٠٦، ص١٨٢) أن الموازنات التخطيطية هي تعبير كمي مقيم بالنقد يظهر بالتفصيل تطلعات المنشاة إلى المستقبل وأين ترغب أن تكون، وتعطي إدارة المشروع وسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الأعمال لتحقيق الأهداف الموضوعة، وتعد أيضاً الأساس الذي يمكن اتخاذه لإعطاء الأوامر والتعليمات للعاملين لتحقيق الأهداف، ويحدد هدف المشروع بواسطة الخطة، ولن تحقق الموازنة أي فائدة إلا إذا كانت تعكس خطة اقتصادية جيدة، حيث أن الخطة هي التي تحدد ربحية المنشاة وتعبر الموازنة عن هذه الربحية.

ويرى (الرجبي، ٢٠٠٤، ص١٨٥) أن الموازنة تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها فهي خطة العمل للمستقبل وتبين بالتفصيل الإيرادات والمصروفات المقدرة الخاصة بفترة الموازنة والأصول والخصوم المتوقع وجودها في نهاية فترة الموازنة.

وتستخدم الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ولكن الاستخدام الأبرز للموازنات التخطيطية هو في مجال التخطيط.

ويرى (الشرع وسفيان، ٢٠٠٢، ص ٢٥٨-٢٦١) أن الموازنات تختلف باختلاف الغرض الذي تعد من اجله لخدمة أهداف المنظمة، ولذلك يعبر عن الموازنات التي تغطي أهداف المنظمة بالموازنات الشاملة (Master Budget) كما يصطلح عليها أيضاً خطة الربحية (Profit Plan) حيث تشتمل على جميع الموازنات التي تغطي أوجه النشاط لفترة محددة، فنلاحظ أن المنظمات الصناعية تركز على موازنة الإنتاج، أما المنظمات التجارية فتركز على موازنة المشتريات، أما المنظمات الخدمية فهي تركز على موازنة المبيعات(الايرادات).

ويمكن تقسيم الموازنات من حيث الفترة التي تغطيها إلى موازنات قصيرة الأجل حيث يكون إعدادها لمدة سنة فاقل، والموازنات طويلة الأجل ويكون إعدادها لمدة أكثر من سنة،وتقسم الموازنات من حيث المرونة والثبات إلى الموازنة الثابتة، وهي تعد على مستوى إنتاج واحد ولا يجوز تغير بنودها أثناء فترة الموازنة إلا للضرورة القصوى، والموازنة المرنة، وتعد هذه الموازنة على أساس مجموعة متعددة من المستويات، ولذلك فان هذه الموازنة يراعي بها المرونة حسب متطلبات الأوضاع.

وتقسم الموازنات من حيث المجال إلى الموازنات التشغيلية وتعد من اجل التخطيط لأوجه النشاط المختلفة كالمبيعات، والمشتريات، والإنتاج، وهناك الموازنات المالية وهي التي تتعلق ببيان الوضع المالي للمنظمة مثل النقد والمركز المالي، وهناك الموازنات الرأسمالية وهذه الموازنات تتعلق بالإنفاق الرأسمالي الاستثماري.

وفيما يلي ذكر لأهم مكونات الموازنات الشاملة :

- موازنة المبيعات.
- موازنة الإنتاج.
- موازنة المخزون.
- موازنة المواد الأولية.
- موازنة المشتريات.
- موازنة العمل والأجور.
- موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- موازنة المصاريف التسويقية.
- موازنة المصاريف الإدارية.
- الموازنة النقدية.

- قائمة الدخل التقديرية.
- قائمة المركز المالي التقديرية.
- قائمة التدفقات النقدية التقديرية.

٢- الموازنات الرأسمالية (Capital Budgeting)

يعتبر استخدام الموازنات الرأسمالية من الأمور الهامة في أي منشاة لما له من أثر كبير في المستقبل، وذلك لان الموازنات الرأسمالية تهتم بكيفية الحصول على الأصول اللازمة لأي مشروع وكيفية تمويلها، مثل شراء الآلات والمعدات، واستبدال الأصول المالية بأصول جديدة سواء كان ذلك عن الطريق الشراء أو الاستئجار.

ويعرف (الشرع وسفيان، ٢٠٠٢، ص٣٠٨) النفقات الرأسمالية بأنها: "عملية تحديد وتقييم وتمويل المشروعات التي لها رؤية مستقبلية في مجال عمل المنظمة من اجل تحقيق أرباح مستهدفة والتأثير الايجابي للمنظمة ورفع مستواها في ظل ظروف المنافسة وعوامل الطلب على منتجاتها وخدماتها، وهذا بطبيعة الحال يتطلب إنفاقا استثماريا يستدعي اتخاذ قرارات استراتيجية في هذا الشأن ينبني عليها مدى نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها في السنوات القادمة".

وهناك عدة تسميات للموازنات الرأسمالية ففي بعض الأحيان يطلق عليها اسم دراسة الجدوى الاقتصادية ، أو مشروعات الإنفاق الرأسمالية، ولكن في النهاية فان كل هذه المصطلحات تؤدي إلى نفس المحتوى ، كما أن هناك العديد من قرارات الموازنات الرأسمالية وأهمها: قرارات شراء الأصول الجديدة، وقرارات استبدال الأصول القديمة بأصول جديدة، وقرارات التوسع وقرارات الاستئجار (الرجبي، ٢٠٠٤، ص٢٣٣-٢٣٤).

وهناك عدة طرق تستخدم من اجل تقييم المشروعات الاستثمارية وبيـان أفـضلها، وبعض هذه الطرق تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود والبعض الأخـر يتجاهـل ذلـك.

وأما الطرق التي تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنيـة للتـدفقات النقديـة للمنـافع والتكاليف فهي:

٢-١ طريقة صافي القيمة الحالية (Net Present Value)

يعرف (عطية، ٢٠٠١، ص٢٠٢) صافي القيمة الحالية بأنهـا: "مجمـوع العوائـد الصافية المتوقعة خلال فترتي الإنشاء والإنتاج للمشروع مخصومة على أساس معدل تكلفـة الأموال". وما يميز طريقة صافي القيمة الحالية أنها تأخذ في الاعتبار المكاسب الكليـة التـي يحققها المشروع في كامل عمره الاقتصادي، والأساس الذي يتم بناءا عليه قبول أي مـشروع أو رفضه هو انه إذا كان صافي القيمة الحالية الذي يحققه المشروع اكبر مـن صـفر فـإن المشروع يعتبر مقبول من وجهة نظر هذه الطريقة ويتم رفض المشروع إذا حقق صافي قيمة حالية سالبة أو اقل من صفر، أما إذا كان صافي القيمة الحالية للمشروع يـساوي صـفر أي تتساوى تكاليف المشروع مع إيراداته فيترك لإدارة المشروع قبول المشروع أو رفضه.

٢-٢ نسبة المنافع/ التكاليف (Profitability Index)

تعبر هذه النسبة عن القيمة الحالية للمنافع الكلية مقسومة على القيمة الحالية للتكاليف وهي عبارة عن اشتقاق من طريقة صافي القيمة الحالية، ويعتبر المشروع مقبول حسب هـذه النسبة إذا كانت النتيجة اكبر أو تساوي واحد، ويعتبر المشروع مرفوض إذا كانت النتيجة اقل من واحد.

ويلاحظ أن هناك علاقة بين نسبة المنافع والتكاليف وصافي القيمة الحالية، فإذا كـان صافي القيمة الحالية يساوي صفر فإن نسبة المنافع والتكاليف تساوي واحد، وإذا كان صافي

القيمة الحالية اكبر من صفر فإن نسبة المنافع والتكاليف تكون اكبر من واحد، وإذا كان صافي القيمة الحالية اقل من صفر فإن نسبة المنافع والتكاليف تكون اقل من واحد (عطية، ٢٠٠١، ص٢١٥-٢١٦).

٢-٣ طريقة معدل العائد الداخلي (Internal Rate of Return)

وهي عبارة عن سعر الخصم الذي يساوي بين تكاليف الاستثمار الأولية وصافي القيمة الحالية لتدفقات المشروع بحيث يكون صافي القيمة الحالية للمشروع عند ذلك السعر يساوي صفر، ويتم قبول المشروع حسب هذا المعيار إذا كان معدل العائد الداخلي (سعر الخصم) اكبر أو يساوي معدل تكلفة الأموال، أما إذا كان اقل من معدل تكلفة الأموال فيتم رفض المشروع (الرجبي، ٢٠٠٤، ص ٢٥٣-٢٥٤).

وأما الطرق التي لا تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للتدفقات النقدية للمنافع والتكاليف فهي:

٢-٤ طريقة معدل العائد المحاسبي (Accountants Rate of Return)

وهو عبارة عن صافي الربح مقسوما على تكلفة الأصول الرأسمالية، ومن اجل الوصول إلى هذا المعدل يجب طرح الاستهلاك السنوي والتكاليف الأخرى، وتتميز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة احتسابها، ويكون المشروع الذي يحقق أعلى معدل عائد محاسبي هو المشروع الأفضل.

٢-٥ طريقة فترة الاسترداد (Payback Period)

يعرف (عطية، ٢٠٠١، ص١٨١) فترة الاسترداد بأنها "الفترة التي تتساوى في نهايتها إجمالي المنافع التراكمية للمشروع مع التكاليف الكلية التراكمية"، ويكون أفضل مشروع هو الذي تكون فترة الاسترداد بالنسبة له اقل ما يمكن .

وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداما في الحياة العمليـة بـسبب بـساطتها وسهولة فهمها وعدم حاجتها للعمليات المحاسبية المعقدة، كما أنها تحقق قدرا كبيرا من الأمان لأنها تركز على مقترحات الاستثمار التي يمكن استرداد الاستثمار فيها بأسرع وقت ممكـن، وتعتبر هذه الميزة مهمة جدا في القطاعات التي تخضع لعوامل التقلب والتي تتعرض لتغيرات تكنولوجية سريعة (آل ادم والرزق،٢٠٠٦، ص٣٠٥) .

٢-٦ طريقة معكوس فترة الاسترداد (The Pay Back Reciprocal)

تستخدم هذه الطريقة لتقدير معدل العائد الداخلي وذلك من خلال قسمة واحد صـحيح على فترة الاسترداد، فمثلا إذا كانت فترة الاسترداد لمشروع معين أربع سنوات، فان معكوس فترة الاسترداد لهذا المشروع يساوي (٢٥%) .

ولكن يشترط لتطبيق هذه الطريقة أن يكون طول فترة التـدفقات النقديـة للمـشروع ضعف فترة الاسترداد على الأقل، لذلك حتى يتم استخدام معكوس فترة الاسترداد في المثـال السابق في تقدير معدل العائد الداخلي للمشروع يجب أن تكون فترة التدفقات النقديـة لـذلك المشروع (٨) سنوات على الأقل، وألا فان معدل العائد الداخلي المقدر سوف يكون أعلى من معدل العائد الفعلي الذي يتم حسابه عن طريق خصم التدفقات النقدية، أو عن طريق التجربـة والخطأ (الرجبي، ٢٠٠٤، ص٢٥٧) .

٣- تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (Cost – Volume – Profit Analysis)

يعد تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من أساليب المحاسبة الإداريـة المهمـة جدا، حيث يساعد هذا التحليل الإدارة على بيان حجم الأرباح التي يمكن تحقيقها من بيع منتج معين، و كذلك يساعد الإدارة على تحديد كمية المبيعات التي يجب أن تباع حتى تحافظ الإدارة

على مستوى ثابت من الأرباح مع ارتفاع تكاليف الإنتاج، كما يساعد هذا الأسلوب الإدارة على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة والتسعير، ويعتمد هذا التحليل بشكل كبير على معرفة سلوك التكاليف الثابتة والمتغيرة وأسعار البيع (الرجبي، ٢٠٠٤، ص٩٩).

أن الخطوة الأولى في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح تبدأ بتحديد نقطة التعادل وهي تشير إلى حجم النشاط الذي تتساوى عنده الإيرادات مع التكاليف أي أن المشروع عند هذه النقطة لا يحقق أي أرباح، وهناك عدة طرق تستخدم في تحديد نقطة التعادل أهمها: طريقة المعادلة التي تقوم على أساس أن إجمالي الإيرادات يساوي إجمالي التكاليف، وطريقة عائد المساهمة وهو يعبر عن الفرق بين سعر بيع الوحدة وبين تكلفتها المتغيرة بحيث يبدأ هذا العائد بتغطية التكاليف الثابتة تدريجيا حتى يصل إلى تغطية كامل التكاليف الثابتة وعندها نكون قد وصلنا إلى نقطة التعادل، والطريقة البيانية التي تزود الإدارة بمعلومات مفيدة عن التغير في حجم النشاط ومبالغ الإيرادات التي في ضوئها يتحدد حجم التعادل والأرباح المتوقعة (الشرع وسفيان، ٢٠٠٢، ص١٤٣-١٤٥).

٤- البرمجة الخطية (Linear Programming)

عرف (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص٣٩٤) البرمجة الخطية بأنها "أسلوب رياضي يهدف إلى تحليل البدائل المتاحة وذلك من اجل اختيار أفضلها من وجهة نظر المشروع وذلك في ضوء الهدف الذي يرغب المشروع في تحقيقه مع الأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على الإنتاج" .

وتقوم البرمجة الخطية بدور مهم في عملية اتخاذ القرارات الإدارية وحل المشاكل التي تواجه المنظمة والتي تحتوي على عدد كبير من المتغيرات وذلك من خلال اختيار أفضل

تشكيلة من الموارد الاقتصادية التي تحقق أقصى ربح ممكن أو تقوم بتخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن .

ومن اجل حل المشاكل الإدارية باستخدام البرمجة الخطية لا بد من توافر شروط معينة وهي، وجود هدف معين مطلوب تحقيقه ويمكن التعبير عن هذا الهدف جبريا، ووجود حدود أو قيود موضوعة على المتغيرات المختلفة والمتعلقة بالمشكلة ويمكن التعبير عن هذه القيود جبريا، ويجب أن تتصف علاقات المشكلة الإدارية بالخطية، أي العلاقة المباشرة والمتناسبة، وكذلك يجب أن تكون العلاقات والمعلومات معلومة ومؤكدة وليست احتمالية، ويجب أن تكون جميع العوامل التي تؤثر في اتخاذ القرار يمكن التعبير عنها بقيم .

وفي العادة تتم معالجة مشاكل البرمجة الخطية إما بالطريقة البيانية، حيث يتم استخدام هذه الطريقة من اجل حل المشاكل التي لا تتجاوز عدد المتغيرات فيها اثنين، بحيث يتم التعبير عن المتغيرين باستخدام الاحداثيين السيني والصادي ، والطريقة الثانية التي تستخدم لحل مشاكل البرمجة الخطية فهي طريقة السمبلكس (الطريقة المبسطة) ويتم استخدام هذه الطريقة في حال تعدد المنتجات أو الخدمات بحيث يتم إيجاد التحسن المضطرد في دالة الهدف (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص٣٩٤-٣٩٥) .

٥- تحليل الحساسية (Sensitivity Analysis)

يرى (أبو زيد ومرعي، ٢٠٠٤، ص٤٠٠) أن تحليل الحساسية هو: "دراسة أثر التغير في احد أو بعض مدخلات النموذج على مخرجاته من النتائج النهائية، حيث أن مدخلات النموذج تتكون من التكلفة الثابتة وسعر بيع الوحدة ومتوسط التكلفة المتغيرة للوحدة".

وقد يكون التغير في عامل واحد أو أكثر، حيث يمكن أن يكون التغير في التكـــاليف المتغيرة ، أو التكاليف الثابتة للفترة ، أو نسبة المزيج في المنتجات المتعددة ، أو أسعار البيع للسلع .

ولتوضيح مفهوم تحليل الحساسية نفترض أن منتج لشركة معينة يباع فـــي الـــسوق بسعر ٦٠ دينارا للوحدة ، وتبلغ التكلفة المتغيرة للوحدة ٤٠ دينارا ، وتبلغ التكـــاليف الثابتـــة للفترة ٢٠٠٠٠ دينارا ، والمطلوب احتساب نقطة التعادل حسب الافتراضات التالية :

- نقطة التعادل في الوضع الطبيعي تساوي (٢٠٠٠٠\٦٠-٤٠) وتساوي ١٠٠٠ وحدة .
- ارتفاع التكاليف الثابتة بنـسبة ٥% ، فـــان نقطـــة التعـــادل الجديـــدة ســـوف تـسصبح ١,٠٥(٢٠٠٠٠) \٦٠-٤٠ وتساوي ١٠٥٠ وحدة .
- ارتفاع التكلفة المتغيرة للوحدة بنسبة ١٠% ، فان نقطة التعادل الجديـــدة ســـوف تـــصبح ٢٠٠٠٠ \٦٠- ١,١(٤٠) وتساوي ١٢٥٠ وحدة .
- انخفاض سعر بيع الوحدة بنسبة ١٠% ، فان نقطـــة التعـــادل الجديـــدة ســـوف تـــصبح ٢٠٠٠٠\ ٩.(٦٠) -٤٠ وتساوي ١٤٢٩ وحدة .
- انخفاض التكاليف الثابتة بنسبة ٥% ، وارتفاع التكلفة المتغيرة للوحدة بنسبة ١٠% ، فان نقطت التعادل الجديدة ســـوف تـــصبح ٩٥. (٢٠٠٠٠) \ ٦٠- ١,١ (٤٠) وتـــساوي ١١٨٨ وحدة.

٦- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity- Based Costing)

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة من الأساليب الحديثة التـــي ظهـــرت فـــي محاسبة التكاليف وذلك بسبب التطورات الحديثة في نظم التكاليف الذي يـــتم علـــى أساســـه تخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات حسب استفادة كل منتج مـــن أنـــشطة الخـــدمات

الإنتاجية في المؤسسة، ويفترض هذا النظام أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكلفة لذلك يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، الأولى يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة ككل على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، أما المرحلة الثانية فيتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين، وبذلك يعتبر نظام تكاليف الأنشطة أكثر ملائمة لتحديد تكلفة المنتجات من نظام التكاليف التقليدي لأنه يُجبر على تتبع التكاليف إلى المنتجات على أساس الموارد التي تستهلكها الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات، وبالتالي يمكن تحقيق تحسن كبير في درجة الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات،بالإضافة إلى تغيير طبيعة الكثير من عناصر التكاليف الصناعية التي تصنف وفقا للنظام التقليدي على أنها تكاليف غير مباشرة على المنتجات بحيث يمكن اعتبارها الآن من ضمن التكاليف المباشرة وفقا لنظام تكاليف الأنشطة (حسين،٢٠٠٠، ص ٦٣-٦٥).

٧- أساليب التنبؤ بالمبيعات (Sales Forecasting Methods)

تعتبر عملية التنبؤ بالمبيعات(الايرادات) المتوقع حصولها خلال الفترة المقبلة من الأمور الهامة الواجب مراعاتها عند إعداد موازنة المبيعات وذلك لأن عدم الدقة في التنبؤ بالمبيعات يمكن أن يؤدي إلى وقوع خسائر لدى الشركة، خاصة إذا قامت ببناء الموازنة الشاملة بناءاً على تلك التقديرات غير الدقيقة.

ويستخدم في تقدير المبيعات للفترة المقبلة عدة أساليب منها أساليب التقدير الشخصي حيث يقوم مندوبو المبيعات بتقدير حجم المبيعات المتوقع الحصول عليها في مناطقهم لأنهم أدرى بظروف تلك المناطق ثم يتم بعد ذلك تعديل هذه التقديرات في ضوء عوامل مثل دخل

الفرد، والظروف الاقتصادية والسياسية المحيطة بالمنطقة، ويتم استخدام النماذج الإحصائية أيضاً للتنبؤ بالمبيعات مثل الانحدار البسيط، ومستويات الإنتاج (الرجبي، ٢٠٠٤، ص١٩١-١٩٣).

ثانياً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة

يرى (Hilton, 2002, p.6) أن الرقابة تعني: "عملية التأكد من أن المنظمة تعمل وفق الخطة الموضوعة وتحقق الأهداف المطلوبة".

ولتطبيق عملية الرقابة يجب على المديرين توفير المعلومات المناسبة والدقيقة في الوقت المناسب والتي تتعلق بأنشطة المشروعات، والقيام بعملية قياس التكاليف والتي تعتبر من أهم مقومات عملية الرقابة، وكذلك لا بد من توافر نظام للرقابة الإدارية الذي يصمم من اجل التأكد من أن الشركة تتكيف مع التغيرات في البيئة المحيطة، وان سلوك العمل يقاس بالرجوع إلى الأهداف الفرعية التشغيلية التي تتطابق مع الأهداف الكلية (العربيد، ٢٠٠٣، ص٢١) .

وفيما يلي عرض لأهم أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في عملية الرقابة:

١- محاسبة المسؤولية (Responsibility Accounting)

يعرف (آل آدم والرزق، ٢٠٠٦، ص٣٥٩) محاسبة المسؤولية بأنها: "نظام محاسبي يبتغي الرقابة على الأداء وتقييمه في ضوء قيام الأفراد أو المسؤولين في تنفيذ واجباتهم بحدود الصلاحيات المفوضة لهم وفق مبدأ الكلفة المناسبة في الوقت الملائم، وذلك بربط التقارير المحاسبية بفعالية العاملين".

وتسمح محاسبة المسؤولية بتوزيع المسؤوليات بين مختلف المستويات الإدارية بحيث تخلق نوع من التخصص في تحمل المسؤولية من الإدارة التنفيذية إلى الإدارة العليا، وبذلك

ينشغل كل مستوى إداري بمهامه، وهذا الأمر يطبق في حالة وجود هياكل تنظيمية جيدة مفهومة لدى الجميع وواضحة المعالم عند تحديد مراكز المسؤولية (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص٣٦٠) .

وهناك عدة أنواع من مراكز المسؤولية التي يتم استخدامها في عملية الرقابة ولكن أهمها: مركز التكلفة، ويعبر هذا المركز عن مسؤولية المدير عن تكاليف الأقسام من المنظمة التي تكون خاضعة لإشرافه فقط مع عدم تحمله أي مسؤولية عن الإيرادات، كما يمكن أن تكون المنظمة بكاملها مركز تكلفة وذلك في حال كون المدير مسؤول عن تكاليف المنظمة فقط دون تحمل مسؤولية الإيرادات، وهناك نوع آخر من مراكز المسؤولية هو مركز الربحية، ويعبر هذا المركز عن مسؤولية المدير في المنظمة عن الإيرادات والتكاليف معا بحيث يمكن معرفة الأرباح المتحققة من هذه المراكز لأغراض تقييم الأداء، ويمكن أن يكون مركز الربحية طبيعيا بحيث يقوم ببيع ما ينتج إلى أطراف خارج الشركة وقد يكون مركز الربحية افتراضيا بحيث يقوم ببيع إنتاجه إلى أقسام أخرى داخل الشركة، وهناك أيضاً نوع أخر من مراكز المسؤولية هو مركز الاستثمار، ويعبر هذا المركز عن مسؤولية المدير في المنظمة عن الاستثمارات بالإضافة إلى مسؤوليته عن الإيرادات والتكاليف، وبالتالي يمكن من خلال هذا المركز حساب صافي الربح والعائد على الاستثمار، وتعتبر مسؤولية المدير في مركز الاستثمار اكبر من مسؤوليته سواء كان في مركز التكلفة أو مركز الربحية (حسين، ٢٠٠٠، ص١٣٣-١٣٤).

٢- اللامركزية وتفويض الصلاحيات (Decentralization and Authority Delegation)

يعرف (أبو الحسن، ١٩٩٦، ص٣١٤) اللامركزية بأنها: "تقسيم الشركة إلى قطاعات رئيسة بحيث يكون كل قطاع مستقل، له إدارة عليا خاصة به، لديها سلطات اتخاذ قرارات تشغيلية".

وتختلف درجة اللامركزية من شركة إلى أخرى، ففي بعض الشركات تصل درجة اللامركزية إلى ما يقرب من اللامركزية المطلقة والتي تكون الإدارة فيها متمتعة بأقصى درجة من الحرية مع أدنى حد من القيود المفروضة عليها، وتصل اللامركزية في بعض الشركات إلى ما يقرب من المركزية الشديدة والتي تكون الإدارة فيها متمتعة بأدنى درجة من الحرية مع أقصى درجة من القيود المفروضة عليها (حسين، ٢٠٠٠، ص١٢٨).

وهناك عدة فوائد يمكن أن تتحقق إذا تبنت الإدارة مبدأ اللامركزية في الإدارة منها: تستطيع الإدارة العليا في كل قطاع مستقل في الشركة التعرف على المشكلات التي تواجه ذلك القطاع بشكل أفضل من الإدارة العليا المركزية، كما أن الإدارة العليا في كل قطاع مستقل سوف تكون مسؤولة عن تقييم الأداء في ذلك القطاع وبالتالي فإن التقييم سوف يكون أكثر عدلا من تطبيق المركزية، كما تؤدي اللامركزية إلى الرضا الوظيفي لدى مديري القطاعات المستقلة وبالتالي تحفزهم على بذل المزيد من الجهد.

كما تفيد اللامركزية في التعرف على المديرين الناجحين الذين يمكن الاستفادة منهم لشغل مناصب إدارية عليا في الشركة، وبإتباع اللامركزية فإن الإدارة العليا في الشركة تستطيع أن تقوم بعملية التخطيط بشكل أفضل مما لو كانت تتبع المركزية في أدارتها، وتعتبر اللامركزية ملائمة للمنظمات التي تعمل في بيئة متغيرة وغير مستقرة لان الإدارة العليا في

كل قطاع مستقل سوف تستجيب للتغيرات والتطورات التي تحصل بشكل اكبر مما لو كانت المنظمة تتبع المركزية في تنظيمها الإداري (أبو الحسن، ١٩٩٦، ص٣١٤-٣١٥).

٣- التكاليف المعيارية (Standard Cost)

يعرف (الشنطي وشقر، ٢٠٠٥، ص٢٠٧) التكاليف المعيارية بأنها " تكاليف مخططة تعد مسبقا تحدد التكلفة المتوقعة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة " .

ويؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد هذه التكاليف احتمالية تعطل الآلات في الظروف الطبيعية، وكذلك وجود وقت راحة للعاملين، ووجود فاقد أو تالف طبيعي في السلع والخدمات، إلا أن التكاليف المعيارية لا تتضمن الإسراف أو الأعطال غير المبررة، أي أنها تتضمن حسن استغلال الطاقات والقدرات المتاحة.

وتستخدم التكاليف المعيارية من قبل العديد من المنشات سواء الربحية أو غير الربحية منها، كما أن المنشات الخدمية مثل البنوك، والمستشفيات، ومكاتب التدقيق أصبحت تستخدم التكاليف المعيارية بشكل واضح بعد أن كان معظم الاستخدام لهذه التكاليف يتم من قبل المنشات الصناعية، وتتطلب عملية وضع التكاليف المعيارية تحديد الكميات اللازمة للإنتاج من مواد، وعمل، وتكاليف تصنيع غير مباشرة، وأسعار هذه الكميات .

وفي حال وجود اختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية فان الإدارة تتدخل للتعرف على أسباب هذه الاختلافات والعوامل المؤدية لذلك واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرار حدوث ذلك مستقبلا، أما في حالة عدم وجود اختلافات، ففي هذه الحالة يفترض أن إجراءات العمل سليمة ولا تستدعي أي إجراءات تصحيحية، وهذه ما يعرف بالإدارة بالاستثناء (الشنطي وشقر، ٢٠٠٥، ص٢٠٨-٢١٠) .

٤- تحليل الانحرافات (Variances Analysis)

يتم احتساب الانحرافات الخاصة بكل بند من بنود التكاليف الصناعية الثلاثة (المـواد المباشرة، والعمل المباشر، والتكاليف الصناعية غير المباشرة) بعد انتهاء كل عملية إنتاج أو في نهاية كل فترة مالية محددة من قبل الإدارة ، ويحسب لكل بند من بنود التكـاليف الثلاثـة الانحراف الكلي، ومن ثم يتم تحليل هذه الانحرافات بشكل تفصيلي للتعرف علـى مـسبباتها ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها .

وفي حال كون التكاليف الفعلية اكبر من التكاليف المعيارية يطلق على هـذا الفـرق انحراف غير مفضل، أما إذا كانت التكاليف المعيارية اكبر من التكاليف الفعلية فهذا ما يسمى بالانحراف المفضل، ولكن ليس بالضرورة أن يكون الانحراف المفضل هو انحراف جيد، كما لا يعني أيضا أن الانحراف غير المفضل هو انحراف غير جيد، بل يتحدد الانحراف الجيد من الانحراف غيـر الجيـد بعـد دراسـة مـسببات ذلـك الانحـراف وتحليلهـا (الـشنطي وشقر،٢٠٠٥،ص٢١٧)

٥- تقارير الأداء (Performance Reports)

تهتم المحاسبة الإدارية بإنتاج وتوصيل معلومات عن الأداء الفعلي مقارنا مـع الأداء المحدد مسبقا في الموازنة الشاملة للشركة بحيث تعتبر هذه المعلومات هي الأساس لكي تقوم الإدارة بعملية الرقابة وتقييم الأداء ودراسة الانحرافات ومحاولة علاجها، وتهتم الرقابة بعملية التشغيل اليومي أما تقييم الأداء فلا يهتم بالتشغيل اليومي وإنما يكون اهتمامه بالنتائج في نهاية الفترة، ثم يقوم بمقارنة الأهداف المحققة مع الأهداف المخطط لها، ويتم إعداد تقـارير الأداء والتي تسمى أيضاً (تقارير المسؤولية) بحيث تشمل بيانات الأداء المخطـط وبيانـات الأداء الفعلي و كذلك الانحرافات بينهما، ويتم أيضاً إعداد تقارير الأداء بشكل متدرج حيث تبدأ من

المستوى الإداري الأدنى حتى تصل إلى المستوى الإداري الأعلى، ولكي تكون تقارير الأداء فعالة لابد من توافر بعض الخصائص فيها ومن أهمها: أن تكون ذات تأثير سلوكي، والملاءمة ، والتوقيت السليم، والدقة والتوازن بين التكلفة وقيمة المعلومات، و تختلف تقارير الأداء باختلاف القطاع، فتقارير الأداء للأنشطة الصناعية تختلف عن تقارير الأداء للأنشطة التسويقية (أبو الحسن، ١٩٩٦، ص١٩٩).

٦- أساليب التحليل المالي (Financial Analysis Methods)

يتم استخدام التحليل المالي للقوائم المالية من اجل الحصول على مؤشرات توضح العلاقة بين الإيرادات والمصاريف وكذلك لتفسير التغيرات في مجمل الدخل والتأكد من مدى سلامة السياسة السعرية في المنشاة وفي صافي الربح، وتستخدم نتائج التحليل المالي كوسيلة للتنبؤ بالمستقبل، ولغاية تسهيل عملية التحليل المالي لابد أن يقوم المحلل المالي بتصنيف القوائم المالية من اجل تسهيل عملية مقارنة الأرقام مع بعضها البعض حيث يساعد ذلك على كشف علاقة الأرقام ببعضها البعض، وكذلك معرفة أسباب قيام هذه العلاقات من اجل الوصول إلى أفضل الوسائل لعلاج المشكلات المختلفة (آل آدم والرزق، ٢٠٠٦، ص٤٦٣-٤٦٦). وهناك عدة أساليب تستخدم في التحليل المالي من أهمها:

- **التحليل الأفقي**" وهو عبارة عن "مقارنة المعلومات المالية لشركة واحدة لمدة سنتين أو أكثر" (Smith, Keith, Stephons, 1998, P.647).
- **التحليل العمودي**: يعرف التحليل العمودي بأنه" المقارنة بين عناصر القوائم المالية الخاصة بفترة محاسبية معينة" (السعايدة، ٢٠٠٧، ص١٠٧).

- **النسب المالية:** يقوم المحلل المالي باستخدام النسب المالية من اجل تحليل عناصر القوائم المالية المختلفة، ودراسة العلاقات التي تربطها ببعضها البعض، ومن أهم النسب المالية، نسب السيولة ونسب الربحية.

٧- نظام إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management)

في الوقت الحاضر لم يعد موضوع الجودة عبارة عن ميزة تنافسية تتميز بها بعض الشركات عن غيرها، إنما أصبحت الجودة الآن ضرورة حتمية يجب أن تتوافر في أي شركة لديها الرغبة في البقاء والاستمرار في السوق، لذلك أصبح الاهتمام الآن يقوم على التركيز على تحسين جودة المنتجات بحيث يتم الحصول عليها سليمة خالية من أي عيوب من أول عملية إنتاج وذلك من خلال تطبيق نظام الجودة الشاملة من مرحلة البحث والتصميم مرورا بعملية الإنتاج وحتى تصبح في يد المستفيدين من تلك المنتجات (حسين،٢٠٠٠،ص ١٧٦).

ولا زال العديد من المديرين يشككون في إمكانية تطبيق نظام الجودة الشاملة ، وذلك لأنه، حسب اعتقادهم، مكلف للغاية أي أنه عند مستوى الجودة الشاملة، ستصل التكاليف إلى أقصى ما يمكن، ومن ناحية أخرى تتمتع الشركات التي تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة بميزة تنافسية وذلك في حال بقاء تفكير الشركات المنافسة محصوراً في هذا التفكير التقليدي للتعارض بين تطبيق الجودة الشاملة والتكلفة، كما أن الشركات التي تطبق نظام الجودة الشاملة اكتشفت خطا كبيرا في هذا التفكير التقليدي مفاده أن هذا التطبيق لا يؤدي إلى زيادة التكلفة بل على العكس يساعد تحسين مستوى الجودة على تخفيض التكلفة (حسين، ١٩٩٥، ص٢٧٦-٢٧٧).

٨- بطاقة العلامات المتوازنة (Balanced Scorecard)

يرى (Robinson, 2000 , p52) أن بطاقة العلامات المتوازنة عبارة عن " نموذج يعرض طرقا متنوعة لإدارة المنظمة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة قرارات استراتيجية تأخذ في الحسبان الآثار المنعكسة على كل من المحور المالي، والزبائن، والعمليات، والمراحل الداخلية، وتعلم الأفراد، وان تحليل الأداء وقياسه للمحاور المذكورة يعتمد على تحليل وتشخيص مقاييس أداء مالية وغير مالية لأهداف قصيرة وطويلة الأجل "

ويرى (زويلف ونور، ٢٠٠٥، ص٢٠-٢١)أن بطاقات العلامات المتوازنة تتكون من أربعة محاور هي:

- **المحور المالي:** يركز هذا المحور على الأهداف بعيدة المدى بالنسبة للمنظمة ويبين مدى أسهام تنفيذ إستراتيجية المنظمة في التحسن المستمر لأهدافها وعملياتها، وتتحدد الأهداف المالية للمنظمة بمستوى الأرباح المتحققة والنمو، وتستند إلى نمو العائد وتخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية.
- **محور الزبائن:** يهتم هذا المحور بالزبائن والأسواق التي تقوم المنشاة بطرح إنتاجها فيها، حيث يتم في هذا المحور تحديد مقاييس أداء المنظمة، حيث تتركز هذه المقاييس حول رضا الزبائن، والحفاظ على الزبائن الحاليين، واستقطاب زبائن جدد، والحصول على حصة جديدة في السوق.
- **محور العمليات الداخلية:** يركز هذا المحور على العمليات التشغيلية التي تتميز بها المنظمة والتي لها قيمة كبيرة في تنشيط المنظمة ودفعها نحو انجاز الأهداف المخططة لها، وتقاس من خلال العمليات التي لها تأثير واضح في رضا الزبون

وإنجاز الأهداف المالية للمنظمة مثل جودة عملية التحويل، والتصميم المبتكر، وخدمات ما بعد البيع، وتعليم الزبائن على كيفية استخدام المنتجات المقدمة لهم .

- **محور التعلم والنمو:** يركز هذا المحور على التعلم التنظيمي والنمو، ويهتم بتحديد البنية الأساسية التي يجب على المنظمة بناؤها لخلق تطوير ونمو طويل الأجل، حيث يعتمد هذا المحور بالنسبة للتعلم التنظيمي والنمو على الأفراد العاملين والنظم والإجراءات التنظيمية.

أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسة لإدارة المنشاة، حيث تقوم الإدارة تجاه المشاكل التي تواجهها بالدراسة والتحليل والتقييم من اجل الوصول إلى حلها، وتزداد صعوبة اتخاذ القرار بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المنشاة، وتستخدم المعلومات المحاسبية كالإيرادات والتكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ويجب على الإدارة أن تكون قادرة على تمييز وتحديد الإيرادات والتكاليف وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات (ظاهر، ٢٠٠٢، ص٣٤٩).

وفيما يلي عرض لأهم أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات:

١- طرق تسعير المنتجات أو الخدمات (Pricing Methods)

يعتبر قرار تسعير المنتجات أو الخدمات من أهم القرارات الإدارية وذلك بسبب تأثيره الشديد على أرباح المنشاة سواء في المدى القصير أو البعيد، وذلك لأن سعر بيع المنتجات والخدمات هي التي تحدد الكميات التي يرغب العملاء بشرائها، وبالتالي فإن سعر البيع والكميات المباعة هي التي تؤثر على إيرادات المنشاة، وتعتبر عملية تسعير المنتجات و الخدمات الجديدة هي الأكثر صعوبة وذلك بسبب الغموض المتعلق بمدى تقبل المستفيدين لهذه

المنتجات والخدمات، ويمكن العمل على تخفيض مستوى الغموض هذا من خلال أتباع سياسات معينة لمعرفة مدى تقبل هذه المنتجات أو الخدمات من قبل المستفيدين، مثل عمل فحص لتسويق المنتجات أو الخدمات قبل طرحها الفعلي في السوق ثم يتم بعد ذلك أتباع إستراتيجية تسعير ملائمة للوضع القائم، ولكن في بعض المنشات فإن عملية تسعير المنتجات أو الخدمات لا تسبب أي مشكلة للإدارة وذلك في حال كون المنشاة تقوم بطرح منتجات أو خدمات مشابهة للمنتجات أو الخدمات الموجودة في السوق وبالتالي فإن المستفيدين من هذه المنتجات أو الخدمات لن يدفعوا سعر أعلى من السعر الموجود في السوق، وبالتالي تكون خيارات الإدارة بالنسبة لعملية التسعير محدودة، ويوجد هناك عدة طرق تستخدمها الإدارة في تسعير المنتجات أو الخدمات أهمها: المنهج الاقتصادي للتسعير، والتسعير على أساس التكاليف الكلية، و التسعير على أساس التكاليف المتغيرة، والتسعير على أساس عائد الاستثمار (ظاهر، ٢٠٠٢، ص٢٢٩).

٢- أسعار التحويل (Transfer Pricing)

يعرف (آل آدم والرزق، ٢٠٠٦، ص٣٧٩) أسعار التحويل بأنها عبارة عن: "القيمة التي يتم بناءا عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات التنظيم الفرعية، لذلك فهي تعتبر أسعار داخلية تجري بين مراكز التكلفة". وتساعد أسعار التحويل على اختيار السياسات الاقتصادية التي تحقق أقصى ربح ممكن، وكذلك تساعد في تقييم أداء مراكز المسؤولية وتحفيزهم لتفعيل كل ما يمكن تفعيله داخل الوحدة الاقتصادية.

ويفضل أن لا تبنى أسعار التحويل على التكلفة الحقيقية لأن هذه الممارسات من شانها أن تمكن الأقسام غير الكفوءة من تحويل جزء من تكلفة تلك الأقسام إلى الأقسام الأخرى في الشركة عن طريق تحميلها ضمن أسعار التحويل، وكما أن أسعار التحويل تستخدم في

المنشات الصناعية فانه يمكن استخدامها في المنشات الخدمية والمنشآت غير الهادفة للربح وذلك من خلال انتقال الخدمة بين مراكز المسؤولية، مثل البنوك والجامعات (Hilton, 2002, P583).

كما أن هناك عدة طرق تستخدم لتحديد أسعار التحويل بين الأقسام، حيث تختلف هذه الطرق باختلاف المنتجات والخدمات داخل نفس التنظيم كما أن عملية اختيار طريقة دون أخرى تتوقف على الأدوات المستخدمة لقياس الأداء ونظام محاسبة المسؤولية المطبق ومدى رغبة الإدارة في تحقيق أهداف المنشاة.

واهم الطرق المستخدمة لتحديد أسعار التحويل هي:

- **سعر السوق:** حيث يتم تحديد سعر التحويل بناءا على قوى السوق من عرض وطلب، لذلك فإن سعر السوق يعتبر مقياسا موضوعيا لتحديد أسعار التحويلات الداخلية.
- **سعر السوق المعدل:** و يتم فيه تخفيض سعر السوق عند استخدامه كسعر تحويل داخلي وذلك بمقدار تكاليف تسويق وتصريف هذه السلع والخدمات التي يتم تبادلها.
- **التكلفة الفعلية:** و يتم فيها اتخاذ التكلفة الكلية كأساس لتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة بحيث تشتمل هذه التكلفة على التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، وعلى أساس ذلك يتم تحديد سعر تحويل المنتج أو السلعة.
- **التكلفة المعيارية:** و يتم فيها اعتماد مقاييس تعكس فقط كفاءة القسم البائع، حيث أن اعتماد التكاليف المعيارية كأساس عند تسعير التحويلات الداخلية قد يكون من شانه توفير نوع من الحوافز للعمل بكفاءة عالية.

- **التكلفة المعدلة:** ويتم فيه إضافة قدر معين إلى تكلفة المنتج وصولا إلى سعر تحويله، كأن يضاف مبلغ معين أو نسبة معينة لكل وحدة إنتاج.
- **الربح المستهدف:** تستخدم هذه الطريقة كأساس لتحديد أسعار التحويل عندما لا يكون هناك سعر سوق محدد للسلعة أو الخدمة التي ينتجها القسم، حيث يتم تحديد سعر التحويل بناءاً على ربح مستهدف من قبل القسم (آل آدم والرزق، ٢٠٠٦، ص٣٧٩-٣٨٤).
- **السعر التفاوضي:** هو عبارة عن السعر الذي يتم تحديده من خلال المساومات الحرة بين الأقسام البائعة والأقسام المشترية.

٣- التحليل التفاضلي (Differential Analysis)

عند استخدام التحليل التفاضلي للبدائل يستخدم أحد البدائل كأساس لمقارنة تكاليفه وإيراداته مع تكاليف البدائل المنافسة وإيراداتها، ويتم بعد ذلك طرح إيرادات وتكاليف المشاريع من إيرادات وتكاليف المشروع المستخدم كأساس للمقارنة، فإذا تبين زيادة الإيرادات التفاضلية على التكاليف التفاضلية يتم اختيار البديل المقارن، أما إذا تبين زيادة التكاليف التفاضلية على الإيرادات التفاضلية فيتم اختيار البديل الذي استخدم كأساس للمقارنة ويتم رفض البديل الأخر (الرجبي، ٢٠٠٤، ص١٤٩) .

ويرى (الرجبي، ٢٠٠٤، ص١٥٥-١٦٣) أن هناك العديد من القرارات الإدارية قصيرة الأجل التي يمكن أن تقوم إدارة المنشاة باتخاذها وذلك بالاعتماد على التحليل التفاضلي ومن هذه القرارات، البيع مباشرة أو الاستمرار في التشغيل، وقبول طلبات الشراء الخاصة، والتصنيع الداخلي أو الشراء من مورد، وإقفال قسم أو خط إنتاجي.

الفصل الثالث

الدارسات السابقة والفرضيات

فيما يلي ملخص لأهم الدراسات العربية والأجنبية التي أجريت حول موضوع الدراسة :

- **دراسة الشراري (٢٠٠٧) بعنوان "مدى استخدام المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني"** هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام شركات قطاع الكهرباء الأردني لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة والتعرف على مزايا استخدام هذه الأساليب، وكذلك التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في قطاع الكهرباء الأردني، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على استبانه تم توزيعها على (٥٤) موظف في ست شركات من شركات قطاع الكهرباء الأردني، تم اختيارها عن طريق العينة العشوائية حيث تم استعادة (٤٨) استبانه من أصل الاستبانات الموزعة أي ما نسبته (٨٩%) وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن متوسط نسبة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية بلغت (٦٩%) وأن أكثر الأساليب استخداما في مجال التخطيط هي موازنة المصاريف الإدارية والبيعية وموازنة الأجور وقائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة، بينما كان اقل الأساليب استخداما في مجال التخطيط، الموازنات الصفرية والموازنات المستمرة، وطريقة معكوس فترة الاسترداد وطريقة معدل العائد المحاسبي، وطريقة البرمجة الخطية وتحليل الانحدار المتعدد وكان اقل الأساليب استخداما في مجال الرقابة المالية هو نموذج بطاقة العلاقات المتوازنة وأسعار التفاوض وأسعار السوق.

دراسة (Danielson and Scott, 2006) بعنوان "The Capital Budgeting Decisions of Small Businesses".

قام الباحثان بتحليل أساليب الموازنات الرأسمالية للشركات صغيرة الحجم وذلك لان هذه الشركات تنتج ما قيمته (٥٠%) من الناتج المحلي الإجمالي للولايات المتحدة، حيث تقوم هذه الشركات بتقييم المشاريع باستخدام فترة الاسترداد وذلك بسبب انخفاض المستوى التعليمي لبعض مالكي هذه الشركات و هذا ما يعلل سبب استخدام مثل هذه الطرق غير المتطورة في تقييم المشاريع.

وتم استخدام استبانه لعينة من الشركات الصغيرة وأظهرت الدراسة أن الشركات التي عدد موظفيها اقل من (٢٥٠) موظفا تستخدم طرق اقل تطورا في تقييم المشاريع مثل تحليل التدفقات النقدية المخصومة.

كما أظهرت الدراسة أن المستوى التعليمي لمالكي هذه الشركات يؤثر على استخدامهم للطرق المتطورة في تقييم المشاريع.

دراسة الحمود والطعاني (٢٠٠٦) بعنوان "كفاءة وفاعلية تخطيط الموازنات، حالة جامعة اليرموك" هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أسلوب إعداد الموازنة في الجامعات الحكومية الأردنية بصورة عامة وجامعة اليرموك بصورة خاصة، والتعرف إلى درجة الدقة في وضع تقديرات موازنة جامعة اليرموك للسنوات (١٩٨٧-٢٠٠٢)، وكذلك التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون الوصول إلى تقديرات دقيقة للموازنة، ومحاولة التوصل إلى بعض المقترحات من اجل التغلب على هذه المعوقات، واعتمد الباحثان في هذه الدراسة على تحليل موازنة الجامعة للسنوات المالية (١٩٨٧ - ٢٠٠٢)

وذلك باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية لاختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الموازنتين التقديرية والفعلية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تباين ذا دلالة إحصائية بين الموازنة التقديرية والموازنة الفعلية في جانب النفقات المختلفة وخصوصا في بنود النفقات الرأسمالية، أما في جانب الإيرادات فلا يوجد فروقات هامة ذات دلالة إحصائية باستثناء بند الرسوم الإضافية عند مستوى (٥%) وبند المنحة الحكومية عند مستوى (١٠%)، كما أظهرت الدراسة اعتماد الجامعة الأسلوب التقليدي في إعداد موازنتها والذي يقوم على وضع تقديرات الموازنة بناءا على بيانات السنوات السابقة بجانب الصرف الفعلي في الجزء المنتهي من السنة المالية التي يتم التقدير فيها، كما بينت الدراسة أن هناك توسع في الإنفاق الجاري على حساب الإنفاق الرأسمالي والبحث العلمي، وذلك بالمقارنة مع الجامعات الأمريكية.

- **دراسة زويلف ونور (٢٠٠٥) بعنوان "أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء"** وتمت هذه الدراسة التطبيقية على عينة من المصارف الأردنية حيث كان الهدف منها دراسة فلسفة والية تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) وبيان كيفية مساهمتها بتحويل إستراتيجية المنظمة إلى لغة مشتركة يتكلمها جميع الأفراد العاملين فيها من خلال صياغة مقاييس الأداء وفقا للمحاور التي تتضمنها هذه البطاقة، وكذلك سد النقص في النموذج التقليدي لقياس الأداء الذي يركز على المقاييس المالية للأداء دون المقاييس غير المالية.

واعتمد الباحث في جمع المعلومات على المقابلات الشخصية وكذلك تم تصميم استبانة تم توزيعها على (٦) بنوك أردنية من أصل (١٦) بنك عامل في الأردن تم اختيارها عن

طريق العينة العشوائية وهي بنك الإسكان للتجارة والتمويل، والبنك الأردني للاستثمار والتمويل، والبنك الأهلي الأردني، وبنك الأردن، والبنك العربي، والبنك التجاري الأردني .

وتكمن أهمية هذا البحث من خلال تركيزه على أهمية تبني بطاقة العلامات المتوازنة كنظام لتقويم الأداء الشامل لمنظمات الأعمال، وكذلك الأنظمة المعاصرة في ظل العولمة وعصر المعلومات مما يستدعي إجراء التغيرات في المقاييس التقليدية المستخدمة في تقويم أداء منظماتهم للارتقاء بمستوى هذا الأداء من اجل تحقيق الأهداف المنشودة في بيئة شديدة المنافسة.

وأظهرت الدراسة ضرورة تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة بشكل متكامل في المصارف الأردنية إذ أن هذه المصارف تطبق المفاهيم الواردة في هذه البطاقة عند تقويم أدائها، دون تطبيقها بشكل نظام متكامل، حيث لم يتبلور بعد الاستخدام الكامل لهذه البطاقة في المصارف المذكورة حيث تقوم هذه البنوك باستخدام مقاييس أداء مالية وغير مالية لتقويم أدائها وهذه المقاييس ذات علاقة بالمجال المالي ومجال الزبائن ومجال العمليات الداخلية ومجال النمو والتعلم.

دراسة الحديدي (٢٠٠٥) بعنوان "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء". كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوضيح العلاقة بين تطبيق هذه الأساليب والأداء المالي لهذه الشركات، كذلك تحديد الصعوبات التي تواجه استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تلك الشركات، واعتمدت الدراسة على استبانه تم توزيعها على عينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة

عمان للأوراق المالية في السوقين الأول والثاني في عام ٢٠٠٢، وتم تقسيم الشركات إلى كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم بناءاً على مجموع موجوداتها، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن متوسط نسبة استخدام الشركات للأساليب المتعلقة باتخاذ القرارات (٦٣,٣%)، كما بينت الدراسة أن أكثر الأساليب استخداما في مجال اتخاذ القرارات هو التكلفة الكلية واستخدام معدلات تحميل مختلفة، وفي مجال التخطيط كان الأكثر استخداما هو الموازنات التشغيلية والمالية المختلفة، وفي مجال الرقابة كان الأكثر استخداما هو المقارنات مع السنوات السابقة ثم محاسبة المسؤولية ثم تقارير الأداء ثم حساب الانحرافات، كما بينت الدراسة أن اقل الأساليب استخداما في مجال اتخاذ القرارات هو نظام توزيع التكاليف وفي مجال الرقابة بطاقة قياس الأداء المتوازنة .

دراسة الصغير (٢٠٠٥) بعنوان "تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في المصارف التجارية الليبية" هدفت هذه الدراسة إلى تمكين إدارة المصارف التجارية الليبية من تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء وكيفية الاستثمار الأمثل للموارد، وكذلك بيان أهمية نظام محاسبة المسؤولية في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة وتوفير المعلومات والتقارير وإعداد الموازنات التخطيطية وتحقيق الرقابة على المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية وتقييم الأداء، ومعرفة ما هي المعوقات التي تحد من تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء في المصاريف التجارية الليبية، إذ اعتمد الباحث في هذه الدراسة على استبانه تم توزيعها باليد على الأشخاص المعنيين بإجابة الاستبانة وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها عدم وجود تحديد لمراكز المسؤولية في مختلف المستويات الإدارية في الهياكل التنظيمية للمصاريف التجارية الليبية، وعدم تبويب التكاليف والإيرادات تبعا لمراكز المسؤولية في المصارف.

دراسة (Kapuge and Smith, 2005) بعنوان " Management Practices and Performance Reporting in the Srilankan" هدفت هذه الدراسة إلى بيان الاختلاف لدى الشركات في سيريلانكا في أساليب المحاسبة الإدارية والسياسات وتقارير الأداء في حالتين، الأولى أن الشركات تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)، والثانية أن الشركات لا تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM).

اعتمدت الدراسة على استبانه تم توزيعها على مجموعتين من الشركات، المجموعة الأولى الشركات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة، حيث تم إرسال (٦٠) استبانه تم استعادة (٣١) منها أي ما نسبته (٥١%) ، والمجموعة الثانية الشركات التي لا تطبق (TQM) حيث تم إرسال (٦٠) استبانه تم استعادة (٣٥) منها أي ما نسبته (٥٨,٣%) وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق (TQM) اكبر من الشركات التي لا تطبق (TQM) ، وكذلك بينت الدراسة أن (٢,٩٨%) فقط من الشركات لديها مسمى مدير عام وإن (٥٣,٧%) لديها مسمى مدير عمليات وأن (٤٣,٨%) من الشركات ليس لديها مسمى مدير عام أو مدير عمليات وإنما يوجد لديها مسمى محاسب، مخطط، مدير تسويق، مدير إداري، كما بينت الدراسة أن الشركات التي تطبق(TQM) تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية بشكل اكبر من الشركات التي لا تطبق (TQM) ، كما بينت الدراسة أن هناك فروق مهمة بين الشركات التي تطبق (TQM)والتي لا تطبق (TQM) فيما يتعلق بمقاييس الأداء.

دراسة خشارمة والعمري (٢٠٠٤) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية" وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على البيئة الملائمة لمتخذي القرار والقائمين على حسابات الموازنة العامة في الأردن في ظل وجود نظام محاسبة المسؤولية والتي من خلالها يمكن تفعيل دور المحاسبة الحكومية عن طريق

تقسيم الوحدات الإدارية الحكومية إلى مراكز إيراد ومراكز تكلفة، واعتمد الباحثان في هذه الدراسة على استبانه تم توزيعها على الموظفين أصحاب العلاقة في وزارة المالية، وتكمن أهمية هذه الدراسة في بيان أهمية عملية الرقابة وتقييم الأداء الحكومي على جميع المستويات الإدارية سواء كانت على المستوى الجزئي أو على المستوى الكلي للوحدة الإدارية، حيث أن الاهتمام بعلمية ترشيد الإنفاق يبدأ بالاهتمام بالموظفين والعمل على تحسين أدائهم مما ينعكس إيجابا على تنفيذ خطة الموازنة، وركزت هذه الدراسة على دور التخطيط السليم الذي يحدد الأهداف والأولويات والبدائل ويساهم في التخصيص الأمثل للموارد رغم ندرتها وعجزها عن إشباع كافة الرغبات.

وأظهرت الدراسة ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية بالأقسام والمراكز داخل التنظيم باعتبار أن الأداء الكلي للتنظيم وهو محصلة لأداء الأقسام والمراكز، ومن النتائج أيضا ضرورة تقييم ادوار الأقسام والمراكز داخل التنظيم بالإضافة إلى الأسلوب التقليدي للرقابة على الالتزام المالي والقانوني، وكذلك ضرورة الاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المجال الحكومي، وكذلك ضرورة تقسيم الوحدة الإدارية وفقاً لمراكز التكاليف والإيرادات، ومن ثم يتم توجيه المصروفات إلى المراكز التي تخصها ويخصص لكل مركز الإيراد الذي حصله، وكذلك تتم الرقابة المحاسبية على أساس معايير المسؤولية.

دراسة الطعاني وخشارمة (٢٠٠٤) بعنوان "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم الأداء والرقابة المالية في الجامعات الرسمية الأردنية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الرسمية الأردنية، وما هي المعوقات التي تحول دون استخدام هذه الأساليب وإيجاد الحلول المناسبة لذلك، واعتمد الباحثان في هذه الدراسة على استبانه تم توزيعها على المديرين

الماليين في الجامعات الرسمية وعددها (٨) جامعات، حيث تم توزيع (١٠٠) استبانة وكانت نسبة الاسترداد (٦٠%)، وركزت الدراسة على توضيح أهمية المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة من اجل اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة وكذلك الاستفادة منها في عمليات الرقابة والتوجيه والتنظيم والتخطيط.

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أنه لم يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الجامعات الرسمية الأردنية بالشكل الملائم، وأما الأسباب التي كانت تحول دون استخدام هذه الأساليب فهي:

- عدم إدراك الإدارة المالية لأهمية تطبيق هذه الأساليب.
- عدم توفر الكوادر الفنية المدربة على تطبيقها.
- مقاومة الإدارة المالية للتغيير.

دراسة الرباع (٢٠٠٤) بعنوان "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية الأردنية، من حيث مساهمتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الجامعات، وكذلك دراسة واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في هذه الجامعات كدوائر خدمية للوقوف على المعوقات أو العوامل التي تؤثر على كفاءة استخدام نظم الموازنات التخطيطية في هذه الجامعات ووضع الحلول لمواجهة هذه المعوقات، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على استبانه تم توزيعها على جميع العاملين في لجنة إعداد الموازنة.

وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها: إن الموازنات التخطيطية المستخدمة في الجامعات الحكومية الأردنية تعتبر نظم رقابية فعالة، وأن استخدامها يؤدي إلى رفع كفاءة الأنشطة التعليمية، ويتم تنفيذ هذه الأنشطة بسهولة ويسر، كما أن هناك اهتمام كبير في

الجامعات الحكومية الأردنية بمشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد تقديرات الموازنة لكل سنة مالية، وأنه لا يتم البدء بعملية تنفيذ بنود الموازنة قبل اعتمادها بشكل نهائي، كما إن الموازنات التي تعدها الجامعات الحكومية الأردنية تكون شاملة لجميع الإيرادات والنفقات المتوقعة، كما أن هناك اهتمام من قبل الإدارة العليا في الجامعة لاستخدام مخرجات الموازنات من تقارير دورية وتحليلية في التخطيط واتخاذ القرارات، حيث أن الجامعة تقوم بوضع الأهداف ممكنة التحقق، ومن النتائج أيضا عدم وجود اهتمام كاف لدى الإدارة في الجامعات الحكومية للتوفيق ما بين أهداف العاملين الشخصية وأهداف الجامعة عن طريق الموازنات، كما أنها لا تهتم بعقد الندوات واللقاءات لجميع المستويات من اجل الاستماع إلى أرائهم لحل المشاكل التي تواجه عملية تنفيذ الموازنة.

دراسة التل (٢٠٠٤) بعنوان "تقييم أداء الجامعات الأردنية في إدارة الموارد البشرية باستخدام أسلوب التحليل التغليفي للبيانات" هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية أسلوب التحليل التغليفي للبيانات في قياس أداء المؤسسات متعددة المداخل والمخارج مثل الجامعات، وكذلك إطلاع صانعي القرار في الجامعات الأردنية على أسلوب تحليل منهجي قادر على تعريف مؤشر أداء، كما هدفت الدراسة إلى تحليل أداء الجامعات الأردنية في استخدامها لمواردها البشرية ووضع مقارنة واضحة بين أداء جامعات القطاع العام وجامعات القطاع الخاص أمام المسؤولين لاستخدامها في أغراض التخطيط المستقبلي للتعليم الجامعي في الأردن.

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على تحليل الأداء لـ (١٧) جامعة تمثل جامعات القطاعين العام والخاص في الأردن وقد جمعت بيانات هذه الدراسة من النشرات الإحصائية التي أصدرتها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الأردنية لغاية عام ٢٠٠٢ ومزجت هذه

الدراسة بين جامعات القطاعين العام والخاص مع اختلاف أهدافهما، فجامعات القطاع الخاص مؤسسات استثمارية، أما جامعات القطاع العام فهي من فئة المؤسسات الخدمية.

وبينت هذه الدراسة أن هناك تباين في مستوى الكفاءة من خلال قياس الأداء من زوايا مختلفة باختيار المزيج الأنسب بين المدخلات والمخرجات، كما بينت الدراسة أن كل الجامعات الحكومية كانت كفؤة بينما حققت ثلاث جامعات خاصة فقط قيمة أفضل كفاءة.

دراسة ميالة (٢٠٠٤) بعنوان "إمكانية استخدام نظام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود والرقابة في إعداد الموازنة العامة ومعوقاته". هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على تطبيق نظام الموازنة الصفرية في سورية لما له من فوائد عديدة، كما هدفت الدراسة إلى بيان الصعوبات التي قد تظهر أثناء تطبيق هذا النظام من اجل وضع الحلول والتوصيات التي من شانها التغلب على هذه الصعوبات، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على المشكلات الناجمة عن تطبيق نظام موازنة البنود والرقابة، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على استبانه حيث كان مجتمع الدراسة يتكون من كافة المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري وجميع الوحدات الحكومية الممولة بشكل مباشر من الموازنة العامة للدولة، وتم توزيع (١٣٢) استبانة على (١٦) هيئة ومؤسسة تم اختيارها عن طريق عينة غير عشوائية حيث تم استعادة (١١٥) استبانة من أصل الاستبانات الموزعة.

وتوصلت الدراسة إلى عدم فاعلية استخدام موازنة البنود والرقابة في إعداد الموازنة وذلك بسبب عدة عوامل منها:

التركيز على مدخلات الموازنة دون التركيز على النتائج، والزيادة التدريجية للمخصصات وعدم وضوح الأهداف في أسلوب موازنة البنود والرقابة والتركيز على أهداف الدوائر ونشاطاتها، كما بينت الدراسة أن استخدام نظام الموازنة الصفرية ذو فاعلية كبيرة عند

تخصيص الأموال للنفقات من نظام الموازنة التقليدية، كما بينت الدراسة أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام الموازنة الصفرية في سوريا منها: الصعوبة الناجمة عند تحديد بدائل لتنفيذ نشاط معين، والتعارض الذي قد يظهر من جراء اتخاذ قرار تخفيض التكاليف وإبقاء عدد العاملين في الدوائر الحكومية على ما هو عليه، وكذلك الصعوبة الناتجة عن تحديد الأهمية النسبية لكل مجموعة من مجموعات القرارات.

دراسة العناني (٢٠٠٤) بعنوان "بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة" هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى اهتمام إدارة الشركات في هذا القطاع لتبني هذه الأداة في مجالات تقويم الأداء بجانب تشخيص العقبات والمعوقات التي يمكن أن تحول دون تبنيها ومحاولة إيجاد الحلول التي يمكن أن تساهم في تذليل العقبات.

واعتمد الباحث في هذه الدراسة على استبانه تم توزيعها على (١٠٦) شركات تضامن ومشاريع فردية، وذلك بسبب عدم وجود شركات مساهمة عامة محدودة المسؤولية في مجال المقاولات الإنشائية في الأردن، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد شركة مقاولات أردنية واحدة تستخدم أنظمة المحاسبة الإدارية مجتمعة مقابل شركتين تستخدمان بطاقات العلامات المتوازنة وست شركات تستخدم نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة وبنفس العدد لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فقط، وبينت الدراسة أيضا أن تأييد شركات المقاولات الإنشائية الأردنية لتبني أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة كان متوسطا بسبب عدم المعرفة بمزاياها وعدم توافر العاملين القادرين على تطبيقها مع عدم توفر الإمكانات المالية أحيانا أو لعدم حاجة بعض الشركات إليها لبساطة تلك الشركات ومحدودية إمكاناتها أو لعدم رغبة الإدارة.

دراســة (Haldma and Laats, 2002) بعنــوان " Influencing Contingencies on Management Accounting Practices in Estonia Manufacturing Companies" هدفت هذه الدراسة إلى بيان أســاليب المحاسبة الإدارية المتبعة في الشركات الصناعية في استونيا، وكذلك وصف المراحل التــي تمر بها عملية تطوير أساليب المحاسبة في الشركات الاستونية، مع الأخــذ بعــين الاعتبــار التغيرات التي حدثت في البيئة الاجتماعية والاقتصادية في استونيا، كما هدفت الدراسة أيضا إلى تحليل العوامل التي تؤثر على تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية المتبعة من قبل الــشركات الصناعية في استونيا، واعتمدت الدراسة على استبانة تم توزيعها على (١٨١) شركة كبــرى من بين الشركات الصناعية في استونيا، حيث تم استعادة (٦٢) استبانة من أصل الاســتبانات الموزعة أي ما نسبته (٣٤,٣%)، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أنه لا يوجد تفريق واضح بين تصميم نظام المحاسبة الإدارية وبين أنظمة الإنتاج المتطــورة والمختلفــة وكذلك أن عدم كفاءة إعداد الموازنات والتقارير جعلت العديد من الشركات الــصناعية فــي استونيا تفشل في استخدام المعلومات المحاسبية بشكل منظم ومفيد.

- دراسة (Joshi, 2001) بعنوان " The International Diffusion of New Management Accounting Practices ". هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الكبيرة ومتوسطة الحجــم فــي القطــاع الخاص في الهند في السنوات الثلاث الأخيرة، وكذلك تحديد المنــافع بعــد تطبيــق أســاليب المحاسبة الإدارية، كما هدفت الدراسة إلى بيان أي الشركات الهندية سوف تقوم بإحلال بعض أساليب المحاسبة الإدارية في السنوات الثلاث القادمة، كما هدفت الدراسة أيضا إلى مقارنــة نتائج هذه الدراسة مع دراسة تم القيام بها في استراليا عام (١٩٩٩)، واعتمدت هذه الدراســة

على استبانه تم توزيعها على (٢٤٦) شركة صناعية هندية تم اختيارها من بين (٥٠٠) شركة وكان المعيار في الاختبار أنه يجب أن تكون مبيعات الشركة أكثر من (٢٥) مليون دولار حيث تم استعادة (٦٤) استبانه أربعة منها غير معبأة لتكون الاستبانات المعبأة (٦٠) استبانه وهي تمثل ما نسبته (٢٤,٤) من أصل الاستبانات الموزعة، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الهندية تستخدم معظم أساليب المحاسبة الإدارية التي تم ذكرها في الاستبانة، ولكن الشركات الهندية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية القديمة بشكل اكبر حيث أن نسبة تطبيق الأساليب المتطورة هي قليلة وبطيئة، كما بينت الدراسة أن حجم الشركة له تأثير كبير على اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة، كما بينت الدراسة أن الشركات الهندية تركز حاليا على بعض الأساليب مثل الموازنات وتحليل الانحدار.

كما توصلت الدراسة إلى أن هناك تشابه بين الشركات الهندية والاسترالية في بعض أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الموازنات والرقابة كما أن هناك بعض الفروقات بينهما.

دراسة الرجبي (١٩٩٨) بعنوان "قرارات الإنفاق الرأسمالي وأثرها على الأداء" . هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الممارسات العملية لتقييم الاستثمارات المالية التي تستخدمها الشركات الأردنية ومنشات الخدمات الاستشارية الأردنية عند تصميم مشروعات الإنفاق الرأسمالي ودراسة أثر ذلك على أداء الشركات المساهمة، واستخدم الباحث في هذه الدراسة استبانه تم توزيعها على عينة مكونة من قسمين: الأول يضم الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي وعددها (٤٣) شركة، والقسم الثاني يضم مكاتب تدقيق الحسابات والمنشات الاستشارية وعددها (٢٢) منشاة، وركزت الدراسة على بيان الطرق المستخدمة في تقييم المشاريع وهي فترة الاسترداد وطريقة معدل العائد المحاسبي، وطريقة صافي القيمة الحالية، وطريقة معدل العائد الداخلي.

وتوصلت الدراسة إلى أن (٩٥%) من عينة الدراسة يستخدمون طرقا عدة لتقييم مشروعات الإنفاق الرأسمالي والمفاضلة بينها وكذلك أن هناك اختلافا إحصائيا بين الجهات الاستشارية والشركات المساهمة بخصوص أهمية أجزاء القرارات الاستشارية وسماتها المختلفة، ولكن لا يوجد اختلاف إحصائي بين الشركات التي حصلت على دعم قانون تشجيع الاستثمار وتلك التي لم تحصل على هذا الدعم، وكذلك هناك علاقة إحصائية قوية بين درجة تطور الموازنة الرأسمالية وأداء الشركات المساهمة.

ومن محددات الدراسة استخدام أسلوب الاستبانة عند تجميع البيانات على أساس عدم دقة من يقومون بتعبئة الاستبانات، وكذلك من محددات الدراسة استبعاد الشركات غير المساهمة من عينة الدراسة لصعوبة الحصول على معلومات عن أدائها المالي.

دراسة الفضل (١٩٩٧) بعنوان "تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" وهي دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي وهدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين متغيرات الموقف وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من اجل دعم أو دحض ضرورة مراعاة متغيرات الموقف عند تصميم النظم الرقابية، واستخدم الباحث في هذه الدراسة استبانه تم توزيعها على (٣٤) منشاة صناعية عراقية، وتكمن أهمية هذه الدراسة أن نتائجها مهمة لكل من المحاسبيين والباحثين في المنشآت الصناعية، فالمحاسبين يمكن لهم الاستفادة من نتائج هذه الدراسة وأخذها في الاعتبار عند تصميم النظم الرقابية في منشآتهم، أما الباحثين فمن الممكن أن تكون هذه الدراسة حافزا لهم لتنشيط الجهود البحثية لديهم، وكذلك التعرف على مدى التباين -إن وجد- في تأثير المتغيرات الموقفية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

وأظهرت الدراسة بأنه ليس لجميع متغيرات الموقف تأثير على عدد ونطاق استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وبالتالي أن ما يجب الاهتمام به ومراعاته عند تصميم النظم الرقابية هي المتغيرات المؤثرة، وهي المؤهل العلمي، ودرجة إدراك المديرين لحالة عدم التأكد البيئي، ونوع الملكية، وكذلك فإن الأساليب الرقابية الأكثر تأثيراً بمتغيرات الموقف هي محاسبة المسؤولية، والبرمجة الخطية، والتكاليف المعيارية، وتحليل القرارات قصيرة الأجل.

وكذلك أن عدم تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية مثل أسلوب البرمجة الخطية وتحليل القرارات قصيرة الأجل قد يرجع إلى عدم توفر الخلفية المحاسبية الكافية لدى المحاسبين مما يجعلهم غير قادرين على تطبيق هذه الأساليب، وكذلك أن إدراك حالة عدم التأكد البيئي متقارب إلى حد ما بين المحاسبين في المنشآت عينة الدراسة.

دراسة جهماني (١٩٩٦) بعنوان "محاسبة المسؤولية الاجتماعية والشركات المساهمة العامة". هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى إدراك صانعي القرارات في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لمفهوم المسؤولية الاجتماعية ومعرفة مدى استعدادهم لتحمل تلك المسؤولية، وبيان أرائهم حول ضرورة وجود نظام محاسبي للإفصاح عن أدائها الاجتماعي، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على استبانه تم توزيعها على جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، وتكمن أهمية هذه الدراسة كون موضوع محاسبة المسؤولية الاجتماعية من مواضيع المحاسبة الحديثة نسبيا لذلك فانه يحتاج إلى مزيد من الدراسات وذلك من اجل اخذ التكاليف الاجتماعية في الاعتبار وقبل الوصول إلى صافي الربح.

وأظهرت الدراسة أن معظم متخذي القرارات في الشركات المساهمة العامة يدركون مفهوم المسؤولية الاجتماعية،وكذلك لا يوجد فروق في إدراك المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات حسب القطاع الذي تنتمي إليه.

وكذلك أن الموارد البشرية تحتل المرتبة الأولى بين جوانب المسؤولية الاجتماعية من حيث الاهتمام بها من قبل الشركات المساهمة العامة ثم يليها المستهلكون، والبيئة، والمجتمع المحلي، على التوالي. وكذلك أن المجتمع المحلي لا يعطى الاهتمام الذي يستحقه من قبل هذه الشركات وأن هذه الشركات هي مع مبدأ المحافظة على البيئة إلى الحد الذي يستلزم دفع نفقات مقابل الحفاظ على البيئة، وعندها تبدأ الشركات بالتراجع عن مواقفها، وكذلك أن الإفصاح يتم من خلال تقرير مجلس الإدارة وتمثل المعلومات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية مساحة تتراوح بين عدة سطور وثماني صفحات تقريباً.

دراسة (Shields and Chow, 1991) بعنوان "Management Accounting Practices in the U.S. and Japan". هدفت هذه الدراسة إلى بيان أوجه التشابه والاختلاف في ممارسة المحاسبة الإدارية بين الشركات الأمريكية واليابانية وتم استخدام استبانه لتغطية ستة أجزاء هي تصميم نظام محاسبة التكاليف، واتخاذ القرارات في المدى القصير، واتخاذ القرارات في المدى الطويل، وقرارات الموازنات الرأسمالية، والموازنات التشغيلية، والرقابة الإدارية، وكانت عينة الدراسة تتمثل في الشركات المتوسطة وكبيرة الحجم من عدة قطاعات.

وأظهرت الدراسة أن هناك عدة اختلافات بين البلدين تتمثل في أن الشركات اليابانية تميل إلى استخدام فترة الاسترداد ومتوسط العائد في الموازنات الرأسمالية، وأظهرت الدراسة أن هذه الشركات تقوم بدراسة المخاطر المتوقعة في النماذج التي تقوم بتصميمها.

كما أظهرت الدراسة أن الشركات اليابانية تقوم بتصميم وتطبيق المحاسبة الإدارية بما يتفق مع استراتيجيات المنافسة، والمنافسة في السوق، وثقافة المنظمة، بينما تقوم الـــشركات الأمريكية بتصميم نظام الرقابة الإدارية بما يتفق مع هيكل المنظمة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة برأي الباحث عن الدراسات السابقة بالنقاط التالية :

١- تناولت الدراسات السابقة موضوع هذه الدراسة في قطاعات مختلفة في الدول العربية والأجنبية غير قطاع الجامعات الخاصة، بينما تتناول هذه الدراسة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية .

٢- تناولت دراسة (الطعاني وخشارمة،٢٠٠٤) مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم الأداء والرقابة المالية في الجامعات الرسمية الأردنية، بينما تناولت هذه الدراسة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الجامعات الخاصة الأردنية، وكذلك كانت فترة دراسة (الطعاني وخشارمة،٢٠٠٤) تمثل فترة زمنية سابقة ، بينما تمثل هذه الدراسة فترة زمنية جديدة، كما تتناول هذه الدراسة اثر العوامل الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، في حين لم تأخذ دراسة (الطعاني وخشارمه، ٢٠٠٤) هذه العوامل بعين الاعتبار.

٣- تأخذ هذه الدراسة موضوع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بالتفصيل من حيث دراسة مدى استخدامها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

ملخص الدراسات السابقة

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
الشراري ٢٠٠٧	الأردن	مدى استخدام المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.	استبانه وزعت على (٥٤) موظف في (٦)شركات من شركات قطاع الكهرباء الأردني.	بلغت نسبة الاستخدام لأساليب المحاسبة الإدارية بواقع (٦٩%) أكثر الأساليب استخداما في مجال التخطيط هي موازنة المصاريف الإدارية والبيعية والأقل استخداما هي الموازنات الصفرية، والموازنات المستمرة. اقل الأساليب استخداما في مجال الرقابة هو نموذج بطاقة العلامات المتوازنة.
Danielson and Scott ٢٠٠٦	الولايات المتحدة الأمريكية	تحليل أساليب الموازنات الرأسمالية للشركات صغيرة الحجم.	استبانه وزعت على عدد من الشركات صغيرة الحجم.	الشركات التي عدد موظفيها اقل من (٢٥٠) موظف تستخدم طرق غير متقدمة في تقييم المشاريع. المستوى التعليمي لمالكي هذه الشركات يؤثر على استخدامهم للطرق المتطورة في تقييم المشاريع.
الحمود والطعاني ٢٠٠٦	الأردن	إلقاء الضوء على أسلوب إعداد الموازنة في الجامعات الحكومية الأردنية بصورة عامة وجامعة اليرموك بصورة خاصة.	تحليل الموازنة العامة لجامعة اليرموك للسنوات (١٩٨٧-٢٠٠٢).	هناك تباين ذا دلالة إحصائية بين الموازنة التقديرية والموازنة الفعلية في جانب النفقات المختلفة أما في الإيرادات فلا يوجد فروقات هامة باستثناء بند الرسوم الإضافية عند مستوى (٥%) وبند المنحة الحكومية عند مستوى (١٠%).

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
نور ٢٠٠٥	الأردن	دراسة فلسفة وآلية تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة.	المقابلات الشخصية وكذلك استبانه وزعت على (٨) بنوك أردنية.	ضرورة تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة بشكل متكامل في البنوك الأردنية.
الحديدي ٢٠٠٥	الأردن	مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.	استبانه وزعت على عدد من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.	أكثر الأساليب استخداما في مجال اتخاذ القرارات هو التكلفة الكلية وفي مجال التخطيط هو الموازنات التشغيلية وفي مجال الرقابة هو المقارنة مع السنوات السابقة.
الصغير ٢٠٠٥	ليبيا	تمكين إدارة المصارف الليبية من تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء وكيفية الاستثمار الأمثل للموارد.	استبانه وزعت على عدد من الأشخاص المعنيين بإجابة الاستبانه.	عدم وجود تحديد لمراكز المسؤولية في مختلف المستويات الإدارية في الهياكل التنظيمية في المصارف التجارية الليبية.
Kapuge and Smith ٢٠٠٥	سيريلانكا	بيان الاختلاف لدى الشركات في سيريلانكا في أساليب المحاسبة الإدارية وتقارير الأداء في ظل تطبيق أو عدم تطبيق (TQM)	استبانة وزعت على (١٢٠) شركة في سيريلانكا.	الشركات التي تطبق (TQM) اكبر من الشركات التي لا تطبق هذا النظام، كما بينت الدراسة أن الشركات التي تطبق ((TQM)) تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية بشكل اكبر من الشركات التي لا تطبق(TQM)

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
خشارمة والعمري ٢٠٠٤	الأردن	التعرف على البيئة الملائمة لمتخذي القرار والقائمين على حسابات الموازنة العامة في الأردن.	استبانه وزعت على الموظفين أصحاب العلاقة في وزارة المالية.	ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية بالأقسام والمراكز داخل التنظيم وضرورة تقييم ادوار الأقسام والمراكز داخل التنظيم بالإضافة إلى الأسلوب التقليدي للرقابة.
الطعاني وخشارمة ٢٠٠٤	الأردن	التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الرسمية الأردنية وما هي المعوقات التي تحول دون استخدامها وإيجاد الحلول المناسبة لذلك.	استبانه وزعت على الجامعات الرسمية الأردنية والبالغ عددها (٨) جامعات.	لم يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالشكل الملائم وذلك بسبب عدم إدراك الإدارة لأهمية تطبيقها وعدم توفر الكوادر الفنية المدربة على تطبيقها ومقاومة الإدارة المالية للتغيير.
الرباع ٢٠٠٤	الأردن	التعرف على مدى تطبيق نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية.	استبانه وزعت على جميع العاملين في لجنة إعداد الموازنة.	الموازنات التخطيطية المستخدمة في الجامعات الحكومية الأردنية تعبر نظم رقابية فعالة. هناك اهتمام كبير في الجامعات الحكومية بمشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد تقديرات الموازنة لكل سنة مالية.

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
التل ٢٠٠٤	الأردن	إظهار أهمية أسلوب التحليل التغليفي للبيانات في قياس أداء المؤسسات متعددة المداخل والمخارج، وإطلاع صانعي القرار على أسلوب تحليل منهجي قادر على تعريف مؤشر أداء.	تحليل الأداء لـ (١٧) جامعة تمثل جامعات القطاعين العام والخاص.	هناك تباين في مستوى الكفاءة من خلال قياس الأداء من زوايا مختلفة. كل الجامعات الحكومية كانت كفؤة بينما حقق ثلاث جامعات خاصة فقط قيمة أفضل كفاءة.
ميالة ٢٠٠٤	سورية	تطبيق نظام الموازنة الصفرية في سورية وبيان الصعوبات التي قد تظهر أثناء تطبيق هذا النظام وإيجاد الحلول المناسبة لها.	استبانه وزعت على (١٦) هيئة ومؤسسة حكومية.	عدم فاعلية استخدام موازنة البنود والرقابة في إعداد الموازنة وذلك بسبب التركيز على مدخلات الموازنة دون المخرجات وعدم وضوح الأهداف في أسلوب موازنة البنود والرقابة.
العناني ٢٠٠٤	الأردن	استكشاف مدى اهتمام إدارة الشركات في قطاع المقاولات بتبني بطاقة العلامات المتوازنة في مجالات تقويم الأداء وتشخيص الصعوبات التي يمكن أن تواجهها وإيجاد الحلول المناسبة لها.	استبانه وزعت على (١٠٦) شركات تضامن ومشاريع فردية.	يوجد شركة أردنية واحدة فقط تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية مجتمعة مقابل شركتين تستخدم بطاقة العلامات المتوازنة وست شركات تستخدم نظامي التكاليف والإدارة على أسس الأنشطة.

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
Haldma and Laats ٢٠٠٢	استونيا	بيان أساليب المحاسبة الإدارية المتبعة في الشركات الصناعية الاستونية ووصف المراحل التي تمر بها عملية تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.	استبانه وزعت على (١٨١) شركة صناعية في استونيا.	لا يوجد تفريق واضح بين تصميم نظام المحاسبة الإدارية وبين أنظمة الإنتاج المتطورة وعدم كفاءة إعداد الموازنات والتقارير جعلت الكثير من الشركات تفشل في استخدام المعلومات المحاسبية بشكل منظم ومفيد.
Joshi ٢٠٠١	الهند	بيان مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات كبيرة ومتوسطة الحجم في الهند في السنوات الثلاث الأخيرة وتحديد المنافع بعد تطبيق هذه الأساليب.	استبانه وزعت على (٢٤٦) شركة صناعية في الهند.	تستخدم الشركات الهندية معظم أساليب المحاسبة الإدارية، ولكن تستخدم بشكل اكبر أساليب المحاسبة الإدارية القديمة كما أن حجم الشركة له تأثير كبير على اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة.

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
الرجبي ١٩٩٨	الأردن	التعرف على الممارسات العملية لتقييم الاستثمارات التي تستخدمها الشركات الأردنية ومنشات الخدمات الاستشارية عند تصميم مشروعات الإنفاق الرأسمالي ودراسة اثر ذلك على أداء الشركات المساهمة.	استبانه وزعت على (٤٣) شركة مساهمة عامة و(٢٢) منشاة استشارية.	أن هناك (٩٥%) من العينة يستخدمون طرقا عدة لتقييم مشروعات الإنفاق الرأسمالي والمفاضلة بينها. هناك اختلاف بين الشركات الصناعية والجهات الاستشارية بخصوص اهمية أجزاء القرارات الاستشارية وسماتها المختلفة.
الفضل ١٩٩٧	العراق	بحث العلاقة بين متغيرات الموقف وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من اجل دعم أو دحض ضرورة مراعاة متغيرات الموقف عند تصميم النظم الرقابية.	استبانه وزعت على (٣٤) شركة عراقية.	ليس لجميع متغيرات الموقف تأثير على عدد ونطاق استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وان ما يجب مراعاته عند تصميم النظم الرقابية هي المتغيرات المؤثرة مثل المؤهل العلمي، ودرجة إدراك المدراء لحالة عدم التأكد البيئي، ونوع الملكية.

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
الجهماني ١٩٩٦	الأردن	الوقوف على مدى إدراك صانعي القرارات في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان لمفهوم المسؤولية الاجتماعية ومدى استعدادهم لتحمل تلك المسؤولية.	استبانه وزعت على جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.	إن معظم صانعي القرارات في الشركات المساهمة العامة يدركون مفهوم المسؤولية الاجتماعية، وإن الموارد البشرية تحتل الرتبة الأولى بين جوانب المسؤولية الاجتماعية من حيث الاهتمام بها من قبل تلك الشركات.
Shields and Chow ١٩٩١	الولايات المتحدة الأمريكية واليابان	بيان أوجه التشابه والاختلاف في ممارسات المحاسبة الإدارية بين الشركات الأمريكية واليابانية.	استبانه وزعت على عدد من الشركات اليابانية والأمريكية.	تستخدم الشركات اليابانية فترة الاسترداد و متوسط العائد في الموازنات الرأسمالية كما أن الشركات اليابانية تطبق المحاسبة الإدارية بما يتفق مع استراتيجيات المنافسة بينما تقوم الشركات الأمريكية بتصميم نظام الرقابة الإدارية بما يتفق مع هيكل المنظمة.

فرضيات الدراسة:

من خلال تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في عدد من القطاعات المختلفة ، فإن هذا البحث يقوم على اختبار الفرضيات الصفرية التالية:

١- لا تطبق الجامعات الخاصة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٢- لا يوجد معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية.

٣- لا يوجد تأثير للعوامل الديمغرافية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفصل الرابع

أسلوب الدراسة

منهجية الدراسة

طبيعة الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

متغيرات الدراسة

الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

خصائص عينة الدراسة

مدى ثبات الاستبانة

يعرض هذا الفصل منهجية الدراسة، وطبيعة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، وأسلوب جمع البيانات ومصادرها، بالإضافة إلى الأساليب والاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وخصائص عينة الدراسة .

٤-١ منهجية الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويقوم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا، ثم يعمد إلى تحليل الظاهرة وتفسيرها والوصول إلى استنتاجات تسهم في تطوير الواقع وتحسينه، بالاعتماد على مصدرين لجمع البيانات :

- **المصادر الثانوية** : وتشتمل على الأدبيات المتعلقة بالموضوع في الكتب والدوريات والأبحاث والتقارير والنشرات العربية والأجنبية، بالإضافة إلى الوثائق الحكومية والقوانين والأنظمة ذات الصلة بموضوع الدراسة بهدف تغطية الجانب النظري .
- **المصادر الأولية** : تم تصميم استبانة وجهت إلى كافة العاملين في الدوائر المالية في الجامعات الخاصة الأردنية، وتم تقسيم الاستبانة إلى الأجزاء التالية :

- **الجزء الأول** : يحتوي على أسئلة خاصة بالمعلومات العامة عن المستجيب تشتمل على ثمانية أسئلة تتعلق بما يلي :

العمر، والمؤهل الأكاديمي، والتخصص العلمي، والمركز الوظيفي، والشهادات المهنية المتخصصة، وسنوات الخبرة في ممارسة الوظيفة، والدورات التدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، وهل يوجد في الجامعات الخاصة الأردنية قسم خاص بالمحاسبة الإدارية .

- **الجزء الثاني** : يحتوي على أسئلة خاصة بموضوع الدراسة لمعرفة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الجامعات الخاصة الأردنية .

وأعطي لكل سؤال خمس درجات من الإجابات وفقا لمقياس ليكرت، أي من (٥-١) على التوالي، حيث يعني الرقم (٥) مستخدم بدرجة كبيرة جدا، والرقم (٤) مستخدم بدرجة كبيرة، والرقم (٣) متوسط الاستخدام، والرقم (٢) مستخدم بدرجة قليلة، والرقم (١) عديم الاستخدام.

- **الجزء الثالث** : يحتوي على أسئلة خاصة بمعوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الجامعات الخاصة الأردنية .

وأعطي لكل سؤال خمس درجات من الإجابات وفقا لمقياس ليكرت، أي من (٥-١) على التوالي، حيث يعني الرقم (٥) عالية الأهمية، والرقم (٤) مهمة، والرقم (٣) متوسطة الأهمية، والرقم (٢) قليلة الأهمية، والرقم (١) عديمة الأهمية.

٤-٢ طبيعة الدراسة

يمكن تصنيف هذه الدراسة على أنها دراسة استكشافية، وميدانية، حيث اعتبرت استكشافية لأنها تحاول استكشاف مدى استخدام الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، وميدانية لأنها استندت في جمع البيانات الأولية على استبانة تم تطويرها لتحديد مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في هذه الجامعات، وتحديد معوقات الاستخدام.

وعليه فقد طبق الباحث طريقة المسح الشامل لجمع البيانات وتبويبها وتحليلها من اجل التوصل إلى الاستنتاجات التي تخدم أهداف البحث، حيث تم تطبيق الدراسة على جميع العاملين في الدوائر المالية في الجامعات الخاصة الأردنية، وذلك باستخدام الاستبانة كأداة

لجمع البيانات، بالإضافة إلى الرجوع إلى المراجع العلمية والوثائق والإحصائيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وذلك لجمع البيانات المتعلقة بمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

٤-٣ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة العاملين في الدوائر المالية في الجامعات الخاصة الأردنية والبالغ عددها (١٧) جامعة، وتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، بلغ عددها (٨٠) موظفا.

وبلغ عدد المستجيبين (٦١) موظفا، أي ما نسبته (٧٦%) من عينة الدراسة، وتم توزيع الاستبانة على العينة باليد وذلك من اجل التأكد من وصولها لأفراد عينة الدراسة، ولصدق النتائج وصحتها .

٤-٤ متغيرات الدراسة

- **المتغير التابع : درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .**

تم قياس درجة استخدام الجامعات الخاصة لأساليب المحاسبة الإدارية من خلال الإجابة على الأسئلة في الجزء الثاني من الاستبانة، وفقا لمقياس ليكرت المكون من خمس درجات، حيث استخدمت المعادلة التالية لحساب درجة الاستخدام :

$$\text{درجة الاستخدام للجامعة} = \frac{\text{مجموع قيم الإجابات في الاستبانة للجامعة}}{\text{مجموع القيم القياسية في الاستبانة للجامعة}} \times ١٠٠$$

حيث يبلغ مجموع القيم القياسية للاستبانة = عدد الأسئلة × ٥

المتغيرات المستقلة

العوامل الديمغرافية التالية :

العمر، والمؤهل الأكاديمي، والتخصص العلمي، والمركز الوظيفي، ووجود شهادة مهنية متخصصة، وسنوات الخبرة في ممارسة الوظيفة، والحصول على دورة أو دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، ووجود قسم محاسبة إدارية .

٤-٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

لغرض تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة واختبار الفرضيات تم الاستفادة من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات، كما تم استخدام عدة أساليب إحصائية من اجل توظيف البيانات التي تم جمعها لخدمة أغراض الدراسة .

وفيما يلي أهم الأساليب التي تم استخدامها :

١- اختبار المصداقية (ألفا)

تم استخدام مقياس (Cronbach"s Alpha) لفحص واختبار درجة مصداقية إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، ولقياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة في مقدرتها على إعطاء نتائج موافقة لردود المستجيبين تجاه بنود الاستبانة، وتعتبر القيمة ممتازة إحصائيا لهذا العامل إذا كانت اكبر من ٨٠%، وجيدة إذا كانت بين ٧١% - ٨٠%، ومقبولة إذا كانت بين ٦١%-٧٠%، وضعيفة إذا كانت اقل من ٦٠% (Sekaran, 2003)، كما تم توزيع الاستبانة على عدد من أساتذة قسم المحاسبة لتحكيمها، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم وتوجيهاتهم حتى أصبحت الاستبانة قادرة على قياس الأهداف بدقة .

٢- الوسط الحسابي

هو احد مقاييس النزعة المركزية وتم استخدامه من اجل تحديد نسبة التقييم من قبل كل موظف لكل بند من بنود الاستبانة، وبناءا عليه تم تضمين البنود حسب درجتها وفقا لمتوسطاتها الحسابية، حيث يتم الحكم من خلال مدى تحقق كل محور من محاور الاستبانة ثم كل جزء من أجزائها ومن ثم الاستبانة ككل حسب تحديد مستوى الوسط الحسابي للمقياس الأتي (Sekaran, 2003,p 170) :

أ- إذا كان الوسط الحسابي اقل من (١,٨) فانه يشير إلى عدم الاستخدام .

ب- إذا كان الوسط الحسابي من (١,٨) إلى اقل من (٢,٦) فانه يدل على أن درجة الاستخدام قليلة .

ت- إذا كان الوسط الحسابي من (٢,٦) إلى اقل من (٣,٤) فانه يدل على أن درجة الاستخدام متوسطة .

ث- إذا كان الوسط الحسابي من (٣,٤) إلى اقل من (٤,٢) فانه يدل على أن درجة الاستخدام كبيرة .

ج- إذا كان الوسط الحسابي من(٤,٢) فأكثر فانه يدل على أن درجة الاستخدام كبيرة جدا.

٣- الانحراف المعياري

تم استخدامه لقياس وبيان مدى التشتت في الإجابات حول المتوسط لبنود الاستبانة المختلفة.

٤- اختبار One – Sample – T – Test

استخدم هذا الاختبار لفحص فرضيات الدراسة كقاعدة القرار لقبول أو رفض الفرضيات بالاعتماد على قيمة مستوى الدلالة الناتج عند التحليل، فإذا كان مستوى الدلالة

(٥%) فأعلى تقبل الفرضية الصفرية وترفض الفرضية البديلة، وإذا كان مستوى الدلالة اقل من (٥%) ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة .

٥- النسب المئوية والتكرارات

استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف الخصائص الخاصة بالمعلومات العامة عن المستجيبين والتي تشتمل على ثمانية أسئلة وتحديد إجاباتهم تجاه أجزاء الدراسة التي تضمنتها الاستبانة .

٦- تحليل التباين الأحادي (One – Way – Anova)

استخدم هذا الاختبار لمعرفة دلالة العلاقة بين استجابات أفراد عينة الدراسة تجاه أجزاء الدراسة باختلاف خصائصها الشخصية والوظيفية .

٤-٦ خصائص عينة الدراسة

بلغ حجم العينة (٨٠) موظفا في (١٧) جامعة إلا انه تم الاستجابة فقط من (٦١) موظفا من موظفي الدوائر المالية، وكانت نسبة الاستجابة (٧٦%) من حجم العينة، وقد تضمن القسم الأول من استبانة الدراسة عدد من الأسئلة الخاصة بأفراد عينة الدراسة وفيما يلي وصف لعينة الدراسة :

٤-٦-١ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للعمر

يبين الجدول التالي فئات أعمار أفراد عينة الدراسة والنسب المئوية للأعمار

جدول رقم (٤-١)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للعمر

العمر	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
٥٦ عام فأكثر	١	١,٦	١,٦
من ٤٦عام – ٥٥عام	٤	٦,٦	٨,٢
من ٣٦عام – ٤٥عام	٢٤	٣٩,٣	٤٧,٥
من ٢٥عام – ٣٥عام	٢٦	٤٢,٧	٩٠,٢
أقل من ٢٥ عام	٦	٩,٨	١٠٠,٠
المجموع	٦١	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٤٢,٧% من عينة الدراسة هم ضمن الفئة العمرية من ٢٥ عام إلى ٣٥ عام يليها الفئة العمرية من ٣٦ عام إلى ٤٥ عام وتشكل ما نسبته ٣٩,٣% من عينة الدراسة، في حين شكلت الفئات العمرية الأخرى النسبة المتبقية، ويمكن الاستدلال من ذلك أن معظم أفراد عينة الدراسة في الجامعات الخاصة الأردنية هم من فئة الشباب، الذين لديهم الحافز للتعلم والتطور ، حيث بلغت نسبتهم ٩٠،٢% .

٤-٦-٢ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي

يبين الجدول التالي المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة والنسب المئوية

جدول رقم (٤-٢)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
ماجستير	١٢	١٩،٧	١٩،٧
بكالوريوس	٤٨	٧٨,٧	٩٨,٤
دبلوم	١	١,٦	١٠٠,٠
المجموع	٦١	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٧٨,٧% من عينة الدراسة هم من الموظفين الحاصلين على درجة البكالوريوس، ثم يليهم الحاصلين على درجة الماجستير بنسبة ١٩،٧%، ثم الحاصلين على درجة الدبلوم بنسبة ١,٦% ، وهذا يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الموظفين المؤهلين علمياً مما يؤثر ايجابياً على إجاباتهم على أسئلة الاستبانة بدقة وموضوعية.

٤-٦-٣ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي

يبين الجدول التالي التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة والنسب المئوية

جدول رقم (٤-٣)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
محاسبة	٥٣	٨٦,٨	٨٦,٨
علوم مالية ومصرفية	٤	٦,٦	٩٣,٤
إدارة أعمال	٤	٦,٦	١٠٠,٠
المجموع	٦١	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٨٦,٨ % من أفراد عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة، ثم يليه تخصص العلوم المالية والمصرفية وإدارة الأعمال بنسبة ٦,٦% لكلا التخصصين، مما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم العلم والمعرفة التامة بالمحاسبة الإدارية وأساليبها المختلفة، مما يؤدي إلى الإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وموضوعية اكبر كونهم على علم بتلك الأساليب.

٤-٦-٤ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمركز الوظيفي

يبين الجدول التالي المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة والنسب المئوية

جدول رقم (٤-٤)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
مساعد الرئيس للشؤون المالية	١	١,٦	١,٦
مدير مالي	١٤	٢٣,٠	٢٤,٦
نائب المدير المالي	١	١,٦	٢٦,٢
مدير التدقيق الداخلي	٧	١١,٥	٣٧,٧
رئيس قسم المحاسبة	٦	٩,٨	٤٧,٥
محاسب إداري	٦	٩,٨	٥٧,٣
محاسب عادي	٢٦	٤٢,٧	١٠٠,٠
المجموع	٦١	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٤٢,٧% من أفراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفي محاسب عادي ثم ٢٣% مركزهم الوظيفي مدير مالي و١١,٥% مركزهم الوظيفي مدير التدقيق الداخلي، وتتوزع النسبة المتبقية بين المراكز الوظيفية الأخرى، وهذا يدل على أن نسبة كبيرة من أفراد عينة الدراسة هم من المحاسبين العاديين في حين يقابلهم ما نسبته ٩,٨% من أفراد عينة الدراسة من المحاسبين الإداريين، ولعل هذا مؤشر على عدم وجود أقسام محاسبة إدارية مستقلة في الجامعات الخاصة الأردنية، مما ينعكس سلبا على تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٤-٦-٥ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للشهادات المهنية المتخصصة

يبين الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للشهادات المهنية المتخصصة

جدول رقم (٤-٥)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للشهادات المهنية المتخصصة

الشهادة المهنية	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
محاسب قانوني عربي	١	١,٦	١,٦
أخرى	٢	٣,٣	٤,٩
عدم وجود شهادات	٥٨	٩٥,١	١٠٠,٠
المجموع	٦١	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٩٥,١ % من أفراد عينة الدراسة غير حاصلين على شهادات مهنية متخصصة في حين بلغت نسبة الحاصلين على شهادة محاسب قانوني عربي ١,٦%، والحاصلين على شهادات مهنية أخرى ٣,٣%، وهذا يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة غير مهتمين بالحصول على الشهادات المهنية المتخصصة، وكذلك أن الجامعات الخاصة الأردنية لا تهتم بعقد دورات حول أهمية هذه الشهادات وعدم قيامها بإرسال الموظفين أصحاب العلاقة للحصول على مثل هذه الشهادات، مما ينعكس سلبا على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٤-٦-٦ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة

يبين الجدول التالي سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة والنسب المئوية

جدول رقم (٤-٦)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة في مجال العمل

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
١٨ سنة فأكثر	٤	٦,٦	٦,٦
من ١٤ سنة – ١٧ سنة	٦	٩,٨	١٦,٤
من ١٠ سنوات –١٣ سنة	١١	١٨,٠	٣٤,٤
من ٦ سنوات – ٩ سنوات	١٨	٢٩,٥	٦٣,٩
من سنتين – ٥ سنوات	١٧	٢٧,٩	٩١,٨
أقل من سنتين	٥	٨,٢	١٠٠,٠
المجموع	٦١	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٢٩,٥ % من أفراد عينة الدراسة خبرتهم في مجال العمل ما بين ٦ سنوات إلى ٩ سنوات يليها ما نسبته ٢٧,٩% خبرتهم ما بين سنتين إلى ٥ سنوات، ثم يليها ما نسبته ١٨% خبرتهم ما بين ١٠ سنوات إلى ١٣ سنة، وهذا يتناسب مع أعمار أفراد عينة الدراسة ومراكزهم الوظيفية، ويبين الجدول بان معظم أفراد عينة الدراسة هم من أصحاب الخبرة التي تزيد على ٦ سنوات، مما ينعكس إيجاباً على إجاباتهم على أسئلة الدراسة وتقديم إجابات دقيقة وموضوعية.

٤-٦-٧ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للحصول على دورة أو دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها

يبين الجدول التالي فئات أفراد عينة الدراسة الحاصلين على دورة أو دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها والنسب المئوية.

جدول رقم (٤-٧)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للحصول على دورة أو دورات تدريبية حول استخدام أساليب الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها

الحصول على دورة تدريبية	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
نعم	١١	١٨,٠	١٨,٠
لا	٥٠	٨٢,٠	١٠٠,٠
المجموع	٦١		

يظهر من الجدول السابق أن ٨٢% من أفراد عينة الدراسة غير حاصلين على دورة أو دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، في حين أن ١٨ % من العينة حاصلين على دورة أو دورات تدريبية حول استخدام هذه الأساليب، مما يشير إلى عدم اهتمام الجامعات الخاصة الأردنية بعقد دورات تدريبية من أجل تطـوير وتحـسين مـستوى الموظفين في مجال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٤-٦-٨ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لوجود قسم محاسبة إدارية في الجامعات الخاصة الأردنية

يبين الجدول التالي فئات أفراد عينة الدراسة الذين أكدوا على وجود قسم محاسبة إدارية في الجامعات الخاصة والنسب المئوية.

جدول رقم (٤-٨)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لوجود قسم محاسبة إدارية في الجامعات

هل يوجد قسم محاسبة إدارية	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
نعم	٢	٣,٣	٣,٣
لا	٥٩	٩٦,٧	١٠٠,٠
المجموع	٦١		

يظهر من الجدول السابق أن ٩٦,٧% من أفراد عينة الدراسة أكدوا على عدم وجود قسم محاسبة إدارية في الجامعات الخاصة الأردنية في حين أن ٣,٣ % فقط من العينة أكدوا على وجود قسم محاسبة إدارية، مما يشير إلى عدم وجود أقسام محاسبة إدارية في الجامعات الخاصة الأردنية تهتم بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٧- مدى ثبات الاستبانة

تم التأكد من ثبات الاستبانة باستخدام اختبار كرونباخ ألفا وقد بلغ معامل ألفا (٩١,٨%) الأمر الذي يعني معدل ثبات عالي وهي كما في الجدول التالي رقم (٤-٩)

جدول رقم (٤-٩)

قيمة معامل ألفا لقياس مدى اعتمادية أسئلة الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفا)
أسئلة الاستبانة المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (الجزء الثاني).	٤٥	%٩٢,٤
أسئلة الاستبانة المتعلقة بالمعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية (الجزء الثالث).	٩	%٧٥,١
أسئلة الاستبانة ككل المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية.	٥٤	%٩١,٨

يتضح من الجدول السابق أن جميع معاملات كرونباخ ألفا المحسوبة تزيد عن النسبة المقبولة في معظم الدراسات وهي ٦٠%، مما يدل على صلاحية فقرات الاستبانة لقياس متغيرات الدراسة.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل البيانات

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة.

تناول هذا الفصل تحليل البيانات التي توصلت إليها الدراسة من خلال الجزئين الثاني والثالث من الاستبانة، كما يتضمن اختبار فرضيات الدراسة.

أولاً: تحليل البيانات

استخدمت المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS** لتحليل البيانات، وقد تم اختبار كافة الفرضيات عند مستوى الثقة ٩٥%، والذي تقابله مستوى الدلالة (الأهمية) ٥% لتفسير نتائج الاختبارات.

٥-١ أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط

٥-١-١ مدى استخدام الموازنات التخطيطية

يبين الجدول رقم (٥-١) مدى استخدام الموازنات التخطيطية من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥-١)

مدى استخدام الموازنات التخطيطية من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	الموازنات التخطيطية	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
A 2	الموازنات المستمرة	٦,٦	٤٧,٥	٣٢,٨	٤,٩	٨,٢	٣,٣٩	٠,٩٨٧
A 4	الموازنات المرنة	٩,٨	٢٩,٥	٤٤,٣	٩,٨	٦,٦	٣,٢٦	٠,٩٩٨
A 3	الموازنات الثابتة	١١,٥	١٨,٠	٤٧,٥	١٩,٧	٣,٣	٣,١٤	٠,٩٨٠
A 1	الموازنات الصفرية	٦,٦	١,٦	٢١,٣	٥٠,٨	١٩,٧	٢,٢٤	١,٠١
	الكلي	٨,٦	٢٤,١	٣٦,٤	٢١,٣	٩,٤	٣,٠٠	٠,٩٩٣

يظهر من الجدول السابق أن أكثر الموازنات التخطيطية استخداماً في الجامعات الخاصة الأردنية هي الموازنات المستمرة والمرنة والثابتة حيث بلغ الوسط الحسابي لمدى هذا استخدام حسب رأي المستجيبين ٣,٣٩ و ٣,٢٦ و ٣,١٤ على التوالي، مما يدل على أن هذه

الموازنات تستخدم بدرجة متوسطة في الجامعات الخاصة الأردنية وذلك حسب مقياس (Sekaran) المستخدم في هذه الدراسة، أما الموازنات الصفرية فقد بلغ الوسط الحسابي لاستخدامها ٢,٢٤ ، مما يدل على أنها تستخدم بدرجة قليلة، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الفضل، ١٩٩٧) أن الشركات تعتمد في أعداد الموازنات على السنوات السابقة وتبني عليها تقديرات السنة القادمة، كما تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الشراري، ٢٠٠٧) أن أكثر الموازنات استخداما هي الموازنات الثابتة والمرنة.

٥-١-٢ مدى استخدام الموازنات التفصيلية

يبين الجدول رقم (٥-٢) مدى استخدام الموازنات التفصيلية من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

جدول رقم (٥-٢)

مدى استخدام الموازنات التفصيلية من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	الموازنات التخطيطية	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
A 6	موازنة العمل والأجور	٥٢,٥	٣٦,٠	٨,٢	٣,٣	-	٤,٣٧	,٧٧٨
A 7	موازنة المصاريف الإدارية	٤٩,١	٤١,٠	٦,٦	٣,٣	-	٤,٣٦	٠,٧٥٣
A 5	موازنة مشتريات المواد	٥٠,٨	٣٧,٧	٤,٩	٦,٦	-	٤,٣٢	٠,٨٥٠
A 9	الموازنات النقدية التقديرية	٥٠,٨	٣٤,٥	٨,٢	٤,٩	١,٦	٤,٢٧	٠,٩٣٣
A 10	قائمة الدخل التقديرية	٤٤,٣	٣٩,٣	٩,٨	٣,٣	٣,٣	٤,١٨	٠,٩٧٤
A 11	قائمة التدفقات النقدية التقديرية	٣٦,٠	٤٩,٢	٣,٣	٨,٢	٣,٣	٤,٠٦	١,٠١
A 12	قائمة المركز المالي	٣٤,٤	٤٢,٦	٨,٢	١١,٥	٣,٣	٣,٩٣	١,٠٩
A 8	موازنة المصاريف التسويقية	٢٣	٤٤,٢	٢٣	٦,٥	٣,٣	٣,٧٧	٠,٩٨٩
	الكلي	٤٢,٦	٤٠,٥	٩	٥,٩٥	٢,٩٦	٤,١٥	٠,٩٢٢

يظهر من الجدول السابق أن الجامعات الخاصة الأردنية تستخدم بدرجة كبيرة جدا الموازنات التفصيلية المتعلقة بموازنة العمل والأجور، وموازنة المصاريف الإدارية، وموازنة مشتريات المواد، والموازنة النقدية التقديرية، حيث كان الوسط الحسابي لهذه الأساليب ٤,٣٧، ٤,٣٦، ٤,٣٢، ٤,٢٧، على التوالي، في حين تستخدم قائمة الدخل التقديرية وقائمة التدفقات النقدية التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية وموازنة المصاريف التسويقية، بدرجة كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه الأساليب ٤,١٨، ٤,٠٦، ٣,٩٣، ٣,٧٧، على التوالي، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الشراري، ٢٠٠٧) أن الشركات تستخدم الموازنات التفصيلية بشكل دائم باستثناء قائمة التدفقات النقدية التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية، كما تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) أن الجامعات الحكومية الأردنية تستخدم الموازنات التقديرية بشكل كبير وبنسبة وصلت إلى ٥٨,٣٣%.

٥-١-٣ مدى استخدام الموازنات الرأسمالية

بين الجدول رقم (٥-٣) مدى استخدام الموازنات الرأسمالية وطرقها المختلفة من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥-٣)

مدى استخدام الموازنات الرأسمالية وطرقها المختلفة من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	الموازنات الرأسمالية وطريقها	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
B1	طريقة صافي القيمة الحالية	٦,٦	٦,٦	٤٥,٩	٣٢,٧	٨,٢	٢,٧٠	٠,٩٥٤
B5	طريقة فترة الاسترداد	٣,٣	٤,٩	٢٦,٣	٣٤,٤	٣١,١	٢,١٤	١,٠٣
B2	طريقة نسبة المنافع/ التكاليف	٤,٩	٦,٦	٩,٨	٣٦,١	٤٢,٦	١,٩٥	١,١١

B11	طريقة معدل العائد المحاسبي	١,٦	٤,٩	١٤,٨	٣٤,٤	٤٤,٣	١,٨٥	٠,٩٦٣
B3	طريقة معدل العائد الداخلي	–	٦,٦	١٣,١	٣٩,٣	٤١,٠	١,٨٥	٠,٨٩١
B7	طريقة القيمة الاقتصادية المضافة	٤,٩	٣,٣	٩,٨	٢٤,٦	٥٧,٤	١,٧٣	١,٠٩
B6	طريقة معكوس فترة الاسترداد	١,٦	١,٦	٨,٢	١٩,٧	٦٨,٩	١,٤٧	٠,٨٤٨
	الكلي	٣,٨	٤,٩	١٨,٢	٣١,٦	٤١,٩	١,٩٥	٠,٩٨٣

يظهر من الجدول السابق أن الجامعات الخاصة الأردنية تستخدم طريقة صافي القيمة الحالية بدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لها ٢,٧٠، في حين أنها تستخدم بدرجة قليلة طريقة فترة الاسترداد، وطريقة نسبة المنافع/ التكاليف، وطريقة معدل العائد المحاسبي، ومعدل العائد الداخلي حيث تراوح الوسط الحسابي لهذه الطرق بين ١,٨٥ و ٢,١٤، أما طريقة القيمة الاقتصادية المضافة وطريقة معكوس فترة الاسترداد فإنها عديمة الاستخدام في الجامعات الخاصة الأردنية حيث بلغ الوسط الحسابي لهما ١,٧٣، ١,٤٧،على التوالي،حيث يمكن الاستنتاج من ذلك أن الجامعات الخاصة الأردنية متحفظة في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية بدليل أنها تستخدم طريقة صافي القيمة الحالية بدرجة متوسطة لأنها تأخذ بالاعتبار المكاسب الكلية التي يحققها المشروع في كامل عمره الإنتاجي، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الحديدي، ٢٠٠٥) ودراسة (الشراري، ٢٠٠٧) أن الشركات تستخدم طرق المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية بدرجة قليلة.

٥-١-٤مدى استخدام العلاقة بين التكلفة والحجم والربح

يبين الجدول رقم (٥-٤) مدى استخدام طرق تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

جدول رقم (٥- ٤)

مدى استخدام طرق تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	العلاقة بين التكلفة والحجم والربح	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
D 1	طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل	١١,٥	٤٤,٢	٢١,٣	١١,٥	١١,٥	٣,٣٧	١,١٤
D 2	طريقة هامش المساهمة	-	٨,٢	١٤,٣	٢٩,٥	٤٧,٥	١,٧٨	.٩٣٣
D 4	طريقة هامش الأمان	٣,٣	٣,٣	١٤,٣	٢١,٣	٥٧,٣	١,٧٥	١,٠٥
D 5	طريقة الرفع التشغيلي	٣,٣	٨,٢	١١,٥	٩,٨	٦٧,٢	١,٦٨	١,١٤
D 3	طريقة الرسم البياني	٣,٣	٣,٣	١١,٥	٢٣,٠	٦٠,٦	١,٦٣	.٩٣١
	الكلي	٣,٩	١٣,٤	١٤,٧	١٩,٠	٤٨,٨	٢,٠٤	١,٠٣

يظهر الجدول السابق أن الجامعات الخاصة الأردنية تستخدم طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل بدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لها ٣,٣٧، أما باقي الطرق فهي عديمة الاستخدام حيث تراوح الوسط الحسابي لها بين ١,٦٣ و ١,٧٨، على التوالي، ولعل السبب في ذلك أن الجامعات الخاصة عبارة عن مؤسسات خدمية في حين أن المؤسسات الصناعية هي التي تهتم بشكل اكبر بهذا الموضوع، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الفضل، ١٩٩٧) أن الشركات لا تستخدم طرق تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح.

٥-١-٥ مدى استخدام الأساليب الأخرى في مجال التخطيط

يبين الجدول رقم (٥-٥) مدى استخدام الأساليب الأخرى في مجال التخطيط من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

جدول رقم (٥- ٥)

مدى استخدام الأساليب الأخرى في مجال التخطيط من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	الأساليب الأخرى في مجال التخطيط	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
E 4	نماذج التنبؤ بالمبيعات (الإيرادات)	٢٧,٩	٤٤,٢	١٦,٤	٨,٢	٣,٣	٣,٨٥	١,٠٣
E 3	نظام التكاليف المبني على الأنشطة	٩,٨	١٣,١	٤٩,٢	٢٣,٠	٤,٩	٣,٠٠	٠,٩٨٣
E 2	أسلوب تحليل الحساسية	٤,٩	١٩,٧	٣٤,٤	٢٩,٥	١١,٥	٢,٧٧	١,٠٥
E 1	أسلوب البرمجة الخطية	٦,٦	١١,٤	٤٤,٣	٢٦,٢	١١,٥	٢,٧٥	١,٠٢
	الكلي	١٢,٣	٢٢,١	٣٦,٠	٢١,٧	٧,٨	٣,٠٩	١,٠٢

يظهر من الجدول السابق أن الجامعات الخاصة الأردنية تستخدم نماذج التنبؤ بالمبيعات (الإيرادات) بدرجة كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الأسلوب ٣,٨٥ ، في حين تستخدم الجامعة الأساليب الأخرى بدرجة متوسطة حيث كان الوسط الحسابي لهذه الأساليب ما بين ٢,٧٥ و ٣ ، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) أن الجامعات الحكومية الأردنية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط كما تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (Joshi, 2001) أن الشركات الهندية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط بدرجة متوسطة.

٥-٢ مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة

يبين الجدول رقم (٥-٦) مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥-٦)

مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

أساليب المحاسبة الدراية في مجال الرقابة		النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
F 7	نظام إدارة الجودة الشاملة	٣٢,٨	٢٩,٥	١٩,٦	١٤,٨	٣,٣	٣,٧٣	١,١٦
F 5	تقارير الأداء	١٤,٨	٣١,١	٤٢,٦	٨,٢	٣,٣	٣,٤٥	٠,٩٥٨
F 6	أساليب التحليل المالي	٩,٨	٣١,٢	٤١,٠	١٦,٤	١,٦	٣,٣١	٠,٩٢٢
F 2	اللامركزية وتفويض الصلاحيات	١٨,٠	٣٢,٨	٢١,٤	١٨,٠	٩,٨	٣,٣١	١,٢٤
F 1	محاسبة المسؤولية	٩,٨	٢٦,٣	٤٢,٦	١٣,١	٨,٢	٣,١٦	١,٠٥
F 4	تحليل الانحرافات	٣,٣	٢٦,٢	٤٤,٣	١٩,٦	٦,٦	٣,٠٠	٠,٩٣٠
F 3	التكاليف المعيارية	٣,٣	٢٣,٠	٤٥,٩	١٩,٦	٨,٢	٢,٩٣	٠,٩٤٦
F 8	بطاقة العلامات المتوازنة	٣,٣	٤,٩	٩,٨	٤٥,٦	٣٦,١	١,٩٣	٠,٩٨٠
	الكلي	١١,٨	٢٥,٦	٣٣,٤	١٩,٤	٩,٦	٣,١٠	١,٠٢

يظهر من الجدول السابق أن أكثر الأساليب استخداما في الجامعات الخاصة الأردنية في مجال الرقابة هما نظام إدارة الجودة الشاملة وتقارير الأداء حيث تم استخدامها بدرجة كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي لهما ٣,٧٣ و ٣,٤٥ على التوالي، في حين يتم استخدام بقية الأساليب بدرجة متوسطة باستثناء بطاقة العلامات المتوازنة حيث يتم استخدامها بدرجة قليلة حيث بلغ الوسط الحسابي لها ١,٩٣، ولم يكن هناك تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة كما

هو واضح من خلال قيم الانحراف المعياري، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بهـا دراسـة (الجمهاني، ١٩٩٦) أن الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المـالي تـستخدم أسلوب محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة ولا يوجد فروق في استخدامها من قبل الشركات حسب القطاع الذي تنتمي إليه، كما تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (نـور، ٢٠٠٥) أن البنوك الأردنية لا تطبق بطاقة العلامات المتوازنة بشكل متكامل إذ أنه لم يتبلـور بعـد الاستخدام الكامل لهذه البطاقة في المصارف الأردنية، كما تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الحديدي، ٢٠٠٥) أن الشركات الصناعية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وخاصة أساليب تقارير الأداء، ومحاسبة المسؤولية، وحساب الانحرافات، كما أن اقل الأساليب استخداما في تلك الشركات كان بطاقة العلامات المتوازنة، وما يبرر استخدام هـذا الأسلوب بدرجة قليلة في الجامعات الخاصة الأردنية أن هذا الأسلوب حديث نسبيا ولا تتوافر لدى العاملين في تلك الجامعات الخبرة الكافية لاستخدامه.

٥- ٣ مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات

يبين الجدول رقم (٥-٧) مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجـال اتخـاذ القرارات من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي .

جدول رقم (٥-٧)

مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
G 1	التكاليف الكلية	٢٩,٥	٤٧,٦	٩,٨	٩,٨	٣,٣	٣,٩٠	١,٠٤
G 2	التكاليف المتغيرة	٦,٦	٢٧,٨	٢٤,٦	٢٦,٢	١٤,٨	٢,٨٥	١,١٨
G 3	عائد الاستثمار	٨,٢	٩,٨	٢٩,٥	٢٧,٩	٢٤,٦	٢,٤٩	١,٢٠
G 4	التحليل التفاضلي	١,٦	١١,٥	٢٧,٩	٣١,١	٢٧,٩	٢,٢٧	١,٠٥
	الكلي	١١,٤	٢٤,١	٢٢,٩	٢٣,٧	١٧,٦	٢,٨٧	١,١١

يظهر من الجدول السابق أن الجامعات الخاصة الأردنية تعتمد على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها حيث بلغ الوسط الحسابي للتكاليف الكلية ٣,٩٠، مما يدل على أن الجامعات الخاصة تستخدمها بدرجة كبيرة، في حين تستخدم التكاليف المتغيرة بدرجة متوسطة، وتستخدم عائد الاستثمار والتحليل التفاضلي بدرجة قليلة حيث بلغ الوسط الحسابي لهما ٢,٤٩ و ٢,٢٧ على التوالي، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الشراري، ٢٠٠٧) أن شركات قطاع الكهرباء الأردني تعتمد على التكاليف الكلية والتحليل التفاضلي في تسعير الخدمات أو المنتجات التي تقدمها.

وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) أن الجامعات الحكومية الأردنية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء و اتخاذ القرارات بدرجة كبيرة، أو متوسطة، أو قليلة.

٥-٣-١ مدى استخدام أسعار التحويل

يبين الجدول رقم (٥-٨) مدى استخدام أسعار التحويل من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

جدول رقم (٥-٨)

مدى استخدام أسعار التحويل من قبل الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	أسعار التحويل	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام		
G5-3	الربح المستهدف	٣,٣	١١,٥	١٩,٧	٩,٨	٥٥,٧	١,٩٦	١,٢٣
G 5-1	سعر السوق	١١,٥	٩,٨	٤,٩	٦,٦	٦٧,٢	١,٩١	١,٤٧
G 5-4	التكلفة الفعلية	٤,٩	٨,٢	٩,٨	١٣,١	٦٣,٩	١,٧٧	١,٢١
G 5-5	التكلفة المعيارية	١,٦	٦,٦	٩,٨	٩,٨	٧٢,٢	١,٥٥	١,٠٢
G 5-2	السعر التفاوضي	١,٦	٦,٦	٦,٦	١١,٥	٧٣,٧	١,٥٠	٠,٩٣٣
	الكلي	٤,٦	٨,٥	١٠,١	١٠,١	٦٦,٥	١,٧٣	١,١٨

يظهر من الجدول السابق أن الجامعات الخاصة الأردنية تستخدم الربح المستهدف وسعر السوق بدرجة قليلة حيث بلغ الوسط الحسابي لهما ١,٩٦ و ١,٩١ على التوالي، في حين أن بقية أسعار التحويل عديمة الاستخدام في الجامعات، حيث تراوح الوسط الحسابي لتلك الأساليب بين ١,٥٠ و ١,٧٧، حيث أن ٦٦,٥% من أفراد عينة الدراسة بينوا أنهم لا يستخدمون أسعار التحويل في الجامعات الخاصة الأردنية على الإطلاق، ولا تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الشراري، ٢٠٠٧) دراسة (الحديدي، ٢٠٠٥) والسبب في ذلك أن الجامعات الخاصة الأردنية هي مؤسسات خدمية وليست صناعية لذلك فمن الطبيعي أن لا

يكون لديها عمليات تصنيع وتحويل بين الأقسام المختلفة كما هو الحال في المؤسسات الصناعية.

٥-٤ درجة أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية.

يبين الجدول رقم (٥-٩) درجة أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥-٩)

درجة أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

	المعوقات	النسبة المئوية لدرجة الأهمية					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		عالية الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية		
H1	عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً	٥٢,٤	٣٤,٤	٦,٦	٦,٦	-	٤,٣٢	٠,٨٧٠
H3	مقاومة الإدارة للتغيير	٣٩,٣	٣١,١	١٩,٧	٦,٦	٣,٣	٣,٩٦	١,٠٧
H7	شعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب	٢٤,٦	٣٢,٨	٣٤,٤	٨,٢	-	٣,٧٣	٠,٩٢٩
H6	عدم وجود تعليمات تلزم الجامعة بتطبيق هذه الأساليب	١٩,٧	٣٧,٧	٢٦,٢	١٣,١	٣,٣	٣,٥٧	١,٠٥
H8	عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية	١٦,٤	٣٤,٤	٢٩,٥	١٦,٤	٣,٣	٣,٤٤	١,٠٥
H5	عدم توفر برامج حاسوبية تساعد في التطبيق	١١,٥	٢٦,٢	٤٩,٢	١٣,١	-	٣,٣٦	٠,٨٥٦

H 2	ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب	١٣,٢	٣١,١	٢٦,٢	١٩,٧	٩,٨	٣,١٨	١,١٩
H 9	غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب المطبقة حالياً	١٤,٨	٢٧,٨	٢٤,٦	٢٣,٠	٩,٨	٣,١٤	١,٢٢
H 4	صعوبة وتعقيد تطبيق هذه الأساليب	٦,٦	٢٧,٨	٣٤,٤	٢٧,٩	٣,٣	٣,٠٦	٠,٩٨٠
	الكلي	٢٢,٠	٣١,٤	٢٧,٨	١٤,٩	٥,٤	٣,٥٢	١,٠٢

يظهر من الجدول السابق أن درجة أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية عالية الأهمية ومهمة ومتوسطة الأهمية حيث تراوحت قيم الوسط الحسابي لهذه المعوقات بين ٣,٠٦ و ٤,٣٢، أما درجة أهمية جميع المعوقات بلغ ٣,٥٢ أي أنها مهمة، حيث أن ٨١% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم على عالية الأهمية ومهمة ومتوسطة الأهمية لهذه المعوقات، وكانت أهم المعوقات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة هي (عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً ، يليها مقاومة الإدارة للتغيير، يليها شعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب)، وكانت اقل المعوقات أهمية (صعوبة وتعقيد تطبيق هذه الأساليب، يليها غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب المطبقة حاليا، يليها ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب) وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت بها دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) أن أهم الأسباب التي كانت تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية هي (عدم إدراك الإدارة المالية لأهمية تطبيق هذه الأساليب، يليها عدم توفر الكوادر الفنية المدربة على تطبيقها، يليها مقاومة الإدارة المالية للتغيير).

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الأولى: مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

H0 : لا تطبق الجامعات الخاصة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

استخدم اختبار One – Sample – T-Test لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات عن القيمة ٣ من ٥، علماً بأن الفقرات في الاستبانة من (A1- E4) هي الأساليب التي تستخدم في مجال التخطيط، أما الفقرات من (F1 – F8) هي الأساليب التي تستخدم في مجال الرقابة، أما الفقرات من (G1- G5) هي الأساليب التي تستخدم في مجال اتخاذ القرارات.

جدول رقم (٥-١٠)

اختبار (T-Test) لمدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الجامعات الخاصة الأردنية (العوامل مرتبة حسب وسطها الحسابي)

الرقم	أساليب المحاسبة الإدارية	قيمة T	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
A 6	موازنة العمل والأجور	١٣,٨٢٢	٤,٣٧	٠,٠٠
A 7	موازنة المصاريف الإدارية	١٤,١٠٤	٤,٣٦	٠,٠٠
A 5	موازنة مشتريات المواد للفترة المقبلة	١٢,١٨٨	٤,٣٢	٠,٠٠
A 9	الموازنات النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي	١٠,٧٠١	٤,٢٧	٠,٠٠
A 10	قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	٩,٤٥٧	٤,١٨	٠,٠٠
A 11	قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة	٨,٢٠٤	٤,٠٦	٠,٠٠
A 12	قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	٦,٦٧٤	٣,٩٣	٠,٠٠
G 1	التكاليف الكلية	٦,٧٤٥	٣,٩٠	٠,٠٠٠
E 4	نماذج التنبؤ بالمبيعات (الإيرادات)	٦,٤٦٣	٣,٨٥	٠,٠٠٠
A 8	موازنة المصاريف التسويقية	٦,٠٨٠	٣,٧٧	٠,٠٠

الرقم	أساليب المحاسبة الإدارية	قيمة T	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
F 7	نظام إدارة الجودة الشاملة	٤,٩٣٤	٣,٧٣	٠,٠٠٠
F 5	تقارير الأداء	٣,٧٣٩	٣,٤٥	٠,٠٠٠
A 2	الموازنات المستمرة	٣,١١١	٣,٣٩	٠,٠٠٣
D 1	طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل	٢,٥٧٧	٣,٣٧	٠,٠١٢
F 2	اللامركزية وتفويض الصلاحيات	١,٩٥٣	٣,٣١	٠,٠٥٥
F 6	التحليل المالي	٢,٦٣٧	٣,٣١	٠,٠١١
A 4	الموازنات المرنة	٢,٥٢	٣,٢٦	٠,٠٤٥
F 1	محاسبة المسؤولية	١,٢١٧	٣,١٦	٠,٢٢٨
A 3	الموازنات الثابتة	١,١٧٥	٣,١٤	٠,٢٤٤
E 3	نظام التكاليف المبني على الأنشطة	٠,٠٠٠	٣,٠٠	١،٠٠٠
F 4	تحليل الانحرافات	٠,٠٠٠	٣,٠٠	١,٠٠٠
F 3	التكاليف المعيارية	-٠,٥٤١	٢,٩٣	٠,٥٩٠
G 2	التكاليف المتغيرة	٠,٩٧٦-	٢,٨٥	٠,٣٣٣
E 2	تحليل الحساسية	-١,٦٩٩	٢,٧٧	٠,٠٩٤
E 1	البرمجة الخطية	-١,٨٧٠	٢,٧٥	٠,٠٦٦
B 1	طريقة صافي القيمة الحالية	٢,٤١٤ -	٢,٧٠	٠,٠١٩
G 3	عائد الاستثمار	٣,٢٩٢-	٢,٤٩	٠,٠٠٢
G 4	التحليل التفاضلي	٥,٣٦١-	٢,٢٧	٠,٠٠٠
A 1	الموازنات الصفرية	٥,٨٢٦-	٢,٢٤	٠,٠٠
B 5	طريقة فترة الاسترداد	٦,٤٦٣--	٢,١٤	٠,٠٠
G 5-3	الربح المستهدف	٦,٥١٦-	١,٩٦	٠,٠٠
B 2	طريقة نسبة المنافع/ التكاليف	٧,٣٣٦-	١,٩٥	٠,٠٠٠
F 8	بطاقة العلامات المتوازنة	٨,٤٨٤-	١,٩٣	٠,٠٠٠
G5-1	سعر السوق	- ٥,٧٢٨	١,٩١	٠,٠٠
B 3	طريقة معدل العائد الداخلي	١٠,٠٥٥-	١,٨٥	٠,٠٠
B 4	طريقة معدل العائد المحاسبي	٩،٣٠٤-	١,٨٥	٠,٠٠
D 2	طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل	١٠,١٥٥-	١,٧٨	٠,٠٠٠
G 5-4	التكلفة الفعلية	٧,٨٩٤-	١,٧٧	٠,٠٠

الرقم	أساليب المحاسبة الإدارية	قيمة T	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
D 4	طريقة هامش الأمان	٩,١٨٧-	١,٧٥	٠,٠٠
B 7	طريقة القيمة الاقتصادية المضافة	٩,٠١٢-	١,٧٣	٠,٠٠
D 5	طريقة الرفع التشغيلي	-٨,٩٢٢	١,٦٨	٠,٠٠
D 3	طريقة الرسم البياني لحساب نقطة التعادل	-١١,٤٠٨	١,٦٣	٠,٠٠
G 5-5	التكلفة المعيارية	١٠,٩٩١-	١,٥٥	٠,٠٠
G 5-2	السعر التفاوضي	١١,٧٢٥-	١,٥٠	٠,٠٠
B 6	طريقة معكوس فترة الاسترداد	١٤,٠٣١-	١,٤٧	٠,٠٠
	الكلي		٢,٨١	

يظهر من الجدول السابق أن الجامعات الخاصة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التالية وهي في مجال التخطيط (موازنة العمل والأجور، وموازنة المصاريف الإدارية، وموازنة مشتريات المواد للفترة المقبلة، والموازنة النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي، وقائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة، وقائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة، وقائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة، ونماذج التنبؤ بالمبيعات (الإيرادات)، وموازنة المصاريف التسويقية، والموازنات المستمرة، وطريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل، والموازنات المرنة) .

وفي مجال الرقابة (نظام إدارة الجودة الشاملة، وتقارير الأداء، والتحليل المالي) وفي مجال اتخاذ القرارات (تسعير الخدمات بناءا على التكاليف الكلية) في حين لا تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الأخرى في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك كون قيم مستوى الدلالة اكبر من (٠,٠٥) أو أن قيمة (T) سالبة لذلك تقبل الفرضية الصفرية القائلة بان الجامعات الخاصة الأردنية لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

تبين أن الوسط الحسابي لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية بلغ ٢,٨١ وهو اقل من ٣ ، حيث تم اختبار الفرضية الأولى القائلة بان الجامعات الخاصة الأردنية لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، وذلك عن طريق تحديد فيما إذا كان الوسط الحسابي لمدى استخدام هذه الأساليب اقل أو يساوي ٣ $(M \leq 3)$، وتبين أن قيمة الوسط الحسابي لمجموع هذه الأساليب يقل عن ٣ $(M < 3)$، مما يترتب عليه قبول الفرضية الصفرية لكل من هذه الأساليب، مما يعني أن الجامعات الخاصة الأردنية لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) على الجامعات الحكومية الأردنية والتي تشير إلى أن الجامعات الحكومية الأردنية لا تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بالشكل الملائم مما يؤثر سلبا على اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالتخطيط والرقابة. كما تتفق هذه الدراسة مع دراسة (Haldma & Laats, 2002) والتي تشير إلى عدم وجود تفريق واضح بين تصميم نظام المحاسبة الإدارية وبين أنظمة الإنتاج المتطورة وكذلك فإن عدم كفاءة إعداد الموازنات والتقارير جعلت الكثير من الشركات الصناعية في استونيا تفشل في استخدام المعلومات المحاسبية بشكل منظم ومفيد.

اختبار الفرضية الثانية: معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

H0: لا يوجد معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية.

يبين الجدول رقم (٥-١١) اختبار (T-Test) لمعرفة المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الجامعات الخاصة الأردنية.

جدول رقم (٥-١١)

اختبار (T-Test) لمعرفة المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الجامعات الخاصة الأردنية (العوامل مرتبة حسب وسطها الحسابي)

الرقم	المعوقات	قيمة T	مستوى الدلالة	الوسط الحسابي
H 1	عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا.	١١,٩١٧	٠,٠٠٠	٤,٣٢
H 3	مقاومة الإدارة للتغيير.	٦,٩٩٧	٠,٠٠٠	٣,٩٦
H 7	شعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب.	٦,٢٠١	٠,٠٠٠	٣,٧٣
H 6	عدم وجود تعليمات تلزم الجامعة بتطبيق هذه الأساليب.	٤,٢٤٣	٠,٠٠٠	٣,٥٧
H 8	عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية.	٣,٢٧٠	٠,٠٠٢	٣,٤٤
H 5	عدم توفر برامج حاسوبية تساعد في تطبيق هذه الأساليب.	٣٠٢٨٧	٠,٠٠٢	٣,٣٦
H 2	ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب.	١,١٨٣	٠٢٤١	٣,١٨
H 9	غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب المطبقة حالياً.	٠,٩٤٣	٠,٣٥٠	٣,١٤
H 4	صعوبة وتعقيد تطبيق هذه الأساليب.	٠,٥٢٢	٠,٦٠٤	٣,٠٦

يظهر من قيم مستوى الدلالة في الجدول السابق أن هناك معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لذلك ترفض

الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بان هناك معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية باستثناء الأساليب التالية: (ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب، وصعوبة وتعقيد تطبيق هذه الأساليب، وغياب المنافسة التي تشجع على اســتخدام أساليب أحدث من الأساليب المطبقة حاليا)، وفيما يتعلق بغياب المنافسة فهي تشير إلى وجود عدد كبير من الطلبة الذين لا يستطيعون الالتحاق بالجامعات الخاصة بسبب عدم توفر مقاعد جامعية مما ينعكس سلبا على اهتمام الجامعات الخاصة بعملية المنافسة، وتتفق هذه الدراســة مع دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) في أهمية بعض العوامل التي تحول دون اســتخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الحكومية الأردنية، حيث أن (٤١,٦%) من الجامعات الحكومية ترى أن عدم توافر الكوادر المحاسبية المؤهلة بالإضافة إلى عــدم الــوعي لآثــار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات تقييم الأداء الرقابة المالية، تعتبر عوامل مهمة في الحد من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، كما تتفق هذه الدراسة مع دراسة (الــشراري، ٢٠٠٧) والتي توصلت إلى نتائج مشابهة حول المعوقات التي تواجه تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

اختبار الفرضية الثالثة: اثر العوامل الديمغرافية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

H0: لا يوجد تأثير للعوامل الديمغرافية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

استخدم اختبار تحليل التباين الأحادي ONE -WAY – ANOVA لمعرفة مــا إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأســاليب المحاسبة الإدارية المختلفة والخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

يبين الجدول رقم (٥-١٢) تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديمغرافيــة لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاســبة الإداريــة حسب مستوى الدلالة لكل خاصية.

جدول رقم (٥-١٢)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية

الأسلوب	مستوى الدلالة							
	العمر	المؤهل الأكاديمي	التخصص العلمي	المركز الوظيفي	الشهادات المهنية	سنوات الخبرة	الدورات التدريبية	وجود قسم محاسبة إدارية
الموازنات الصفرية	٠,٥٢٦	٠,٥٩٧	٠,٥٩٣	٠,١٢٤	٠,٣٣٣	٠,٨٥٧	٠,٥٧٩	٠,٧٣٠
الموازنات المستمرة	٠,١١٩	٠,٨٢٤	٠,٤٨٩	٠,٣٩٩	٠,٦٦٧	٠,٥٦٦	٠,٢٦٥	٠,٨٧٨
الموازنات الثابتة	٠,١٦٤	٠,١٦٢	٠,٧٠٢	٠,٢٧٣	٠,٣٣٣	٠,٥١٤	٠,٠٦٧	٠,٢١٤
الموازنات المرنة	٠,٧٦٢	*٠,٠٣٤	٠,٣٧٣	٠,١٢٤	٠,٦٦٧	٠,٠٦٤	*٠,٠٠٤	٠,٠٧٤
موازنة مشتريات المواد للفترة المقبلة	٠,٦٤٣	٠,١٣٩	*٠,٠٠٢	٠,٠٨٢	٠,٣٣٣	٠,٠٥٧	٠,٥٣٤	٠,٠٨٤
موازنة العمل والأجور	٠,٤٦٨	٠,٧١٩	*٠,٠٠١	*٠,٠١٤	٠,٣٣٣	٠,١٧٨	٠,٩٥٠	٠,٤٩١
موازنة المصاريف الإدارية	٠,٤٣٨	٠,١٥١	*٠,٠٠٠	٠,٣٢٢	٠,٣٣٣	*٠,٠٤٤	٠,١٨٢	٠,٧٩٣
موازنة المصاريف التسويقية	٠,٥٦٧	٠,١٥٧	٠,١٠٠	٠,٣٤٥	٠,٣٣٣	٠,٤٩٩	٠,٨٧٤	٠,٧٤٢
الموازنات النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي	٠,٧٤٧	٠,٣٣٦	*٠,٠٢٨	*٠,٠٠٥	٠,٣٣٣	٠,٤٧٢	٠,٧٤٢	٠,٧٣٦
قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	٠,٤١٤	*٠,٠٤٥	٠,٤١٥	٠,٦٧٤	٠,٣٣٣	٠,٢٠٧	٠,٧٤٠	٠,٢٣٠
قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة	٠,٢٤٧	٠,٠٩٥	٠,٠٦٦	٠,٥٨١	٠,٢١٢	٠,٠٥٣	٠,٥٧٦	٠,٥٤٢
قائمة المركز المالي التقديري للفترة المقبلة	٠,٤٦٥	٠,١٩٦	*٠,٠١٠	٠,٢٧٤	٠,٣٣٣	٠,٣٥١	٠,٤٩٢	٠,٤٦٢

الأسلوب	مستوى الدلالة							
	العمر	المؤهل الأكاديمي	التخصص العلمي	المركز الوظيفي	الشهادات المهنية	سنوات الخبرة	الدورات التدريبية	وجود قسم محاسبة إدارية
طريقة صافي القيمة الحالية	٠,٦١٣	*٠,٠١٠	٠,٩٠٧	٠,٠٨١	٠,٣٣٣	٠,١٩٥	٠,٣٤١	٠,٧٦٠
طريقة نسبة المنافع/ التكاليف	٠,٧١٤	*٠,٠١٧	٠,٦٣١	*٠,٠٠١	٠,٣٣٣	٠,٥١٥	٠,٠٢٣	*٠,٠٠١
طريقة معدل العائد الداخلي	٠,٦١٠	*٠,٠٤٧	٠,٨٨٥	*٠,٠٤٣	٠,٣٣٣	٠,٢٠٩	٠,٥٤٩	٠,٠٦٤
طريقة معدل العائد المحاسبي	٠,٥٨٢	٠,٥٦٤	٠,٥٥٢	٠,١٨٣	٠,٢١٢	٠,٢٣٤	٠,٢١٣	*٠,٠١٣
طريقة فترة الاسترداد	٠,٥٥٢	*٠,٠١٤	٠,٧٦١	٠,٤٢٧	٠,٢١٢	٠,٣٧٧	٠,٨٤٢	٠,٢٣٧
طريقة معكوس فترة الاسترداد	٠,٤٥١	٠,١٦٩	٠,٧١١	*٠,٠٠١	٠,٣٣٣	٠,٥٤٨	٠,٢٨١	٠,٣٧٩
طريقة القيمة الاقتصادية المضافة	٠,٦٨٨	*٠,٠٠٨	٠,٥٤١	٠,١٠٠	٠,٢١٢	٠,٥٥٥	٠,٣٨٤	*٠,٠١٩
طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل	٠,٥١٢	٠,٣٦٤	٠,٣٩٩	٠,٢١٢	٠,٣٣٣	٠,٠٥١	٠,٥٣٦	٠,٦٣٩
طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل	٠,٦١١	*٠,٠٤٢	٠,٨٩٦	٠,٣٣٦	٠,٣٣٣	٠,٦٤١	٠,٤٠٧	٠,٠٦١
طريقة الرسم البياني لحساب نقطة التعادل	٠,٦٧٢	٠,٩١٠	٠,٧٠٩	٠,٠٩٥	٠,٣٣٣	٠,٧١٦	٠,١٥٨	٠,١٨٦
طريقة هامش الأمان	٠,٨٩٥	*٠,٠٠٤	٠,٣٧١	٠,٠٩٩	٠,٣٣٣	٠,٤٦٥	٠,٨٢٧	٠,٠٩١
طريقة الرفع التشغيلي	٠,٦٠٥	٠,٠٧٠	٠,٧١٩	*٠,٠١١	٠,٣٣٣	٠,٣٣٧	٠,٠٦٢	*٠,٠٢٢
البرمجة الخطية	٠,٣٣٧	*٠,٠٠٤	١,٠٠٠	٠,١٦٩	٠,٣٣٣	٠,١٤٧	٠,٠٨٦	٠,٧٣٤
تحليل الحساسية	٠,٥٢٥	٠,٠٩١	٠,٥٨٤	٠,٢٥٤	٠,٣٣٣	٠,٢٢٥	٠,٢٧٦	٠,٣٢٤
نظام التكاليف المبني على الأنشطة	٠,٧٤١	٠,٤٢٩	٠,٧٧٨	٠,٢٩٤	٠,٣٣٣	٠,٥٦٩	٠,٣١٤	٠,٤٦٩

الأسلوب	مستوى الدلالة							
	العمر	المؤهل الأكاديمي	التخصص العلمي	المركز الوظيفي	الشهادات المهنية	سنوات الخبرة	الدورات التدريبية	وجود قسم محاسبة إدارية
نماذج التنبؤ بالمبيعات (الإيرادات)	٠,٩١١	٠,٥٤٠	٠,٣٥٧	٠,٤٧٣	٠,٣٣٣	٠,٧٤٥	٠,٦٠٤	٠,٢٧٠
محاسبة المسؤولية	٠,٨٥٨	٠,٢١٣	٠,٧٩١	٠,٢٥٣	١,٠٠٠	٠,٨٥٣	٠,١٠٠	٠,٠٦٧
اللامركزية وتفويض الصلاحيات	٠,٤٢٥	٠,٣١٨	٠,٨٧٠	٠,٣٢٢	٠,٦٦٧	٠,٠٥٧	٠,٥٢١	٠,٨٣٠
التكاليف المعيارية	٠,٨٧٧	٠,٥٠٣	٠,٩١٨	*٠,٠١٣	٠,٦٦٧	٠,٥٠٢	٠,٣٤٢	٠,٢٩٥
تحليل الانحرافات	٠,٨٤٩	٠,٣٥٣	٠,٥٤٥	٠,٠٦٥	٠,٦٦٧	٠,٥٣٥	١,٠٠٠	٠,٤٤٥
تقارير الأداء	٠,٥٨٩	٠,٢٦٣	٠,٦٢٠	*٠,٠٤٢	٠,٦٦٧	٠,١٣٤	٠,١٧٢	٠,٤٢٢
التحليل المالي	٠,٥٧٦	٠,٣٤٧	٠,٤٤٨	٠,٦٩٢	٠,٦٦٧	٠,٣٨٩	*٠,٠٠٥	٠,٢٨٧
نظام إدارة الجودة الشاملة	٠,٥٢٣	٠,٤٥٠	٠,١٣٢	٠,٦٠٥	٠,٦٦٧	٠,١٠٥	٠,٧٥٣	٠,٢٥٠
بطاقة العلامات المتوازنة	٠,٥٧٧	٠,١٤٢	٠,٩٨٠	٠,٢٦٦	٠,٣٣٣	٠,٣١٦	٠,٢٠٩	*٠,٠٢٠
التكاليف الكلية	٠,٧١٨	٠,٥٧٣	٠,٥١٤	٠,٠٦٩	٠,٦٦٧	٠,٣٨٤	٠,٥٤٥	٠,٨٩٤
التكاليف المتغيرة	٠,٨٤٨	٠,٤٤٩	٠,٩٦٧	٠,٢٣٩	٠,٤٥٤	٠,٩٥٢	٠,٣٤٥	٠,٤٣٥
عائد الاستثمار	٠,٩٣٢	٠,٠٧١	٠,٩٠٨	٠,١٤٣	٠,٣٣٣	٠,٧٢٥	٠,٧٠٠	٠,٥٤٩
التحليل التفاضلي	٠,٩٤٢	*٠,٠٢٦	٠,٩١٢	٠,٤١٩	٠,٣٣٣	٠,٤٢٧	٠,٧٣٩	٠,٠٩٥
سعر السوق	٠,٨٣٣	*٠,٠٣٨	*٠,٠٢٧	*٠,٠٣٦	٠,٣٣٣	٠,٤٥٣	٠,٥١٧	٠,٥٧٥
السعر التفاوضي	٠,٦٤٧	٠,٢١٣	٠,٨٨٤	*٠,٠٠٢	٠,٣٣٣	٠,٧١٠	٠,١٤١	٠,١٥٣
الربح المستهدف	٠,٢١٠	٠,١٨١	٠,٣٦٨	٠,١٦٥	٠,٣٣٣	٠,٩٤٤	٠,٣٢٢	٠,٩٧٠
التكلفة الفعلية	٠,٥٩٣	*٠,٠٢٥	٠,٢٥٢	*٠,٠١٣	٠,٨٢١	٠,٣١٢	٠,١٣٢	*٠,٠٠١
التكلفة المعيارية	٠,٣٨١	٠,٠٨٤	٠,٦٧٧	*٠,٠٣٤	٠,٣٣٣	٠,٧٨٩	٠,٣٥٦	٠,١٨٨

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة ٥%.

يظهر من الجدول السابق ومن خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية ما يلي:

١- من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين العمر ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا للعمر عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لأي من الأساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية.

٢ - من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المؤهل الأكاديمي ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا للمؤهل الأكاديمي عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لأي من الأساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية، باستثناء أساليب الموازنات المرنة، وقائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة، وطريقة صافي القيمة الحالية، وطريقة نسبة المنافع/ التكاليف، طريقة معدل العائد الداخلي، وطريقة فترة الاسترداد، وطريقة البرمجة الخطية، وطريقة هامش الأمان، وذلك في مجال التخطيط، وأساليب التحليل التفاضلي، وسعر السوق، والتكلفة الفعلية وذلك في مجال اتخاذ القرارات، حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) بالنسبة لهذه الأساليب.

٣ - من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين التخصص العلمي ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا للتخصص العلمي عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لأي من الأساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية، باستثناء أسلوب موازنة مشتريات المواد للفترة المقبلة، وموازنة العمل والأجور، وموازنة المصاريف الإدارية، والموازنة النقدية التقديرية للفترة المقبلة، وقائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة، وذلك في مجال التخطيط، وأسلوب سعر السوق في مجال اتخاذ القرارات، حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) بالنسبة لهذه الأساليب.

٤- من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المركز الوظيفي ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القـرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا للمركز الوظيفي عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لأي من الأسـاليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية، باستثناء أساليب موازنة العمل والأجـور، والموازنـة النقديـة التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي، وطريقة نسبة المنافع/ التكاليف، وطريقـة معـدل العائد الداخلي، وطريقة معكوس فترة الاسترداد، وطريقة الرفع التشغيلي، وذلك فـي مجـال التخطيط، وأساليب التكاليف المعيارية، وتقارير الأداء وذلك في مجال الرقابة، وأساليب سعر السوق، والسعر التفاوضي، والتكلفة الفعلية، والتكلفة المعياريـة وذلـك فـي مجـال اتخـاذ القرارات، حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) بالنـسبة لهـذه الأساليب.

٥ – من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين وجود الشهادات المهنية المتخصـصة ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليـات التخطـيط والرقابة واتخاذ القرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا لوجود هذه الـشهادات عنـد مـستوى الدلالة (٠,٠٥) لأي من الأساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية.

٦- من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين سنوات الخبرة ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القـرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا لسنوات الخبرة عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لأي من الأسـاليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية، باستثناء أسلوب موازنة المصاريف الإدارية في مجال التخطيط حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لهذا الأسلوب.

٧- من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين وجود الدورات التدريبية ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخـاذ

القرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا لوجود الدورات التدريبية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لأي من الأساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية، باستثناء أسلوب الموازنات المرنة، وطريقة نسبة المنافع/ التكاليف، وذلك في مجال التخطيط، وطريقة التحليل المالي وذلك في مجال الرقابة، حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لهذه الأساليب.

٨- من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين وجود قسم محاسبة إدارية ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أنه لا يختلف الاستخدام تبعا لوجود قسم محاسبة إدارية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لذلك نقبل الفرضية الصفرية، باستثناء طريقة نسبة المنافع/ التكاليف، وطريقة معدل العائد المحاسبي وطريقة القيمة الاقتصادية المضافة وطريقة الرفع التشغيلي، وذلك في مجال التخطيط، وأسلوب بطاقة العلامات المتوازنة في مجال الرقابة، وأسلوب التكلفة الفعلية في مجال اتخاذ القرارات ، حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لهذه الأساليب ، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الشراري، ٢٠٠٧) على شركات قطاع الكهرباء الأردني حيث بينت أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني لأساليب المحاسبة الإدارية.

الفصل السادس

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج والاستنتاجات والتوصيات وذلك من خلال تحليل بيانات الدراسة التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة، وفيما يلي بيان لذلك:

أولاً : النتائج

خرج الباحث نتيجة تحليل البيانات بالنتائج التالية:

١- أن متوسط نسبة استخدام الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بلغت ٥٤%(وهي عبارة عن مجموع قيم الإجابات في الاستبانة مقسومة على مجموع القيم القياسية في الاستبانة للجامعة × ١٠٠)، وهي نسبة منخفضة ولا تدل على استخدام تلك الأساليب في الجامعات الخاصة الأردنية بالشكل الملائم، وهذا ما يعزز نتيجة الفرضية الأولى القائلة بان الجامعات الخاصة الأردنية لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٢- تبين أن هناك معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بان هناك معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية، باستثناء المعوقات التالية: (ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب، وصعوبة وتعقيد تطبيق هذه الأساليب، وغياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب المطبقة حالياً).

٣- كانت أهم المعوقات التي تواجه تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة هي عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا، يليها مقاومة الإدارة للتغيير، يليها شعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب، يليها عدم وجود تعليمات تلزم الجامعة بتطبيق هذه الأساليب، وكانت اقل المعوقات أهمية صعوبة وتعقيد تطبيق هذه الأساليب، يليها غياب المنافسة

التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب المطبقة حاليا، يليها ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب.

٤- تبين أن الجامعات الخاصة الأردنية لا تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة عند مستوى الدلالة ٥% لجميع أساليب المحاسبة الإدارية لذلك نقبل الفرضية الصفرية، باستثناء الأساليب التالية، وهي في مجال التخطيط (الموازنات المستمرة، والموازنات المرنة، وموازنة مشتريات المواد للفترة المقبلة، وموازنة العمل والأجور، وموازنة المصاريف الإدارية، وموازنة المصاريف التسويقية، والموازنة النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي، وقائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة، وقائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة، وقائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة، وطريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل، ونماذج التنبؤ بالمبيعات (الإيرادات)، وكذلك في مجال الرقابة (تقارير الأداء، والتحليل الحالي، ونظام إدارة الجودة الشاملة)، وكذلك في مجال اتخاذ القرارات (تسعير الخدمات بناءاً على التكاليف الكلية) حيث كانت قيم مستوى الدلالة اقل من ٥% لهذه الأساليب.

٥- تبين من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق الجامعات الخاصة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية.

٦- إن معظم أفراد عينة الدراسة أكدوا على عدم وجود قسم محاسبة إدارية في الجامعات الخاصة الأردنية، حيث بلغت نسبة الإجابة على عدم وجود قسم محاسبة إدارية بواقع ٩٦,٧%، وهذا يدل على عدم اهتمام الجامعات الخاصة الأردنية بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٧- من خلال مقارنة نتائج هذه الدراسة على الجامعات الخاصة الأردنية مع دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) على الجامعات الحكومية الأردنية، نجد أن الدراستين توصلتا إلى نفس النتائج تقريبا، ويبين الجدول رقم (٦-١) مقارنة حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة والحكومية الأردنية بناءاً على هذه الدراسة ودراسة(الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤).

جدول رقم (٦-١)

مقارنة بين الجامعات الخاصة والحكومية الأردنية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

الموضوع	الجامعات الخاصة الأردنية	الجامعات الحكومية الأردنية
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.	لا تطبق الجامعات الخاصة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	لا تطبق الجامعات الحكومية الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم أداء الرقابة المالية.
أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.	- عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً. - مقاومة الإدارة للتغيير. - شعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب.	- عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة. - عدم الإدراك لآثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات الأداء والرقابة المالية. - قناعة الإدارة بالوضع الحالي.

الموضوع	الجامعات الخاصة الأردنية	الجامعات الحكومية الأردنية
أثر الخصائص الديمغرافية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) بين الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	لم تأخذ دراسة (الطعاني وخشارمة، ٢٠٠٤) أثر العوامل الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم الأداء والرقابة المالية.
وجود قسم محاسبة إدارية	لا يوجد قسم محاسبة إدارية حيث أكد ٩٦,٧% من أفراد عينة الدراسة على عدم وجود قسم محاسبة إدارية.	لا يوجد قسم محاسبة إدارية حيث أكد ٧٦,٧% من أفراد عينة الدراسة على عدم وجود قسم محاسبة إدارية.
حصول الموظفين في الدوائر المالية على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.	تبين أن ٨٢% من أفراد عينة الدراسة غير حاصلين على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.	تبين أن ٤٥% من أفراد عينة الدراسة تتاح لهم الفرصة أحيانا للحصول على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.
خبرة الموظفين العاملين في الدوائر المالية.	تبين أن ٦٣,٩% من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تزيد عن ٦ سنوات في مجال العمل.	تبين أن ٧٠% من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تزيد عن ٦ سنوات في مجال العمل.

ثانيا: الاستنتاجات

بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها واستخلاص النتائج خرج الباحث بعدد من الاستنتاجات أهمها :

١- هناك عدد كبير من أساليب المحاسبة الإدارية غير مطبقة بشكل ملائم من قبل الجامعات الخاصة الأردنية .

٢- هناك معوقات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الجامعات الخاصة الأردنية .

٣- لا يوجد تأثير للعوامل الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٤- لا يوجد في الجامعات الخاصة الأردنية أقسام محاسبة إدارية مستقلة .

٥- لا يوجد اختلاف بين الجامعات الخاصة والحكومية الأردنية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، والمعوقات التي تواجه تطبيق هذه الأساليب ، باستثناء إجابات أفراد عينة الدراسة على وجود قسم محاسبة إدارية ، وحصولهم على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

ثالثاً: التوصيات

بناءا على نتائج الدراسة فقد تم اقتراح التوصيات التالية:

١. تنمية الوعي لدى المسؤولين والموظفين في الجامعات الخاصة الأردنية بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، الأمر الذي سوف يؤدي إلى زيادة كفاءة الجامعات الخاصة الأردنية وزيادة القدرة التنافسية لها.

٢. الاهتمام بتوفير الموظفين المؤهلين علميا وعلميا لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٣. وضع بعض القوانين والتعليمات التي تلزم الجامعات الخاصة الأردنية باستخدام معظم أساليب المحاسبة الإدارية اللازمة للقيام بعمليات التطوير والتحديث.

٤. زيادة الاهتمام بعقد دورات تدريبية لموظفي الدوائر المالية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

٥. ضرورة قيام الجامعات الخاصة الأردنية بتوفير البرامج الحاسوبية التي تساعد في تطبيق أساليب الإدارية المختلفة.

٦. العمل على إجراء دراسات أخرى حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة وكذلك دراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية والتجارية والخدمية.

٧. التوجه نحو إنشاء أقسام محاسبة إدارية مستقلة، حتى تتمكن من القيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل أفضل.

قائمة المصادر والمراجع

أولا :المصادر العربية

- أبو الحسن ،علي . ١٩٩٦م . **المحاسبة الإدارية المتقدمة**. الدار الجامعية ، الإسكندرية،الطبعة الأولى .
- أبو زيد ، كمال ، وعطية مرعي . ٢٠٠٤ م . **مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،الطبعة الأولى ،ص ص ٤٠٠ .
- آل آدم ، يوحنا ، و صالح الرزق . ٢٠٠٦م .**المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة** .عمان، دار ومكتبة الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية .
- باسيلي ، مكرم . ٢٠٠١ م . **المحاسبة الإدارية** . الطبعة الثالثة ، ص ص ٤١-٤٧ .
- التل ، خلف . ٢٠٠٤ م . **تقييم أداء الجامعات الأردنية في إدارة الموارد البشرية باستخدام أسلوب التحليل التغليفي للبيانات** . *أبحاث اليرموك ،سلسلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية* ، ص ص ٩٢٧ - ٩٥٨ .
- جهماني ، يوسف . ١٩٩٦ م . **محاسبة المسؤولية الاجتماعية والشركات المساهمة العامة**. مجلة أبحاث اليرموك ، سلسلة العلوم الإنسانية *والاجتماعية* ، المجلد ١٢، العدد٤، ص ص ٤٥ – ٨٥ .
- الحديدي ، إسراء . ٢٠٠٥ م . ***مدى* استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية و تأثيرها على الأداء** . رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن .
- حسين ، أحمد . ٢٠٠٠ م . **المحاسبة الإدارية المتقدمة** . الدار الجامعية ، الإسكندرية .

- حسين ، أحمد . ١٩٩٥م . **المحاسبة الإدارية المتقدمة** . الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى .

- الحمود ، تركي ، و خلف الطعاني .٢٠٠٦ م . **كفاءة وفاعلية تخطيط الموازنات، حالة جامعة اليرموك** . مؤتة للبحوث و الدراسات ، المجلد ٢٠ ، العدد ٤ ، ص ص ٣٧- ٥٩ .

- خشارمه ، حسين ، و أحمد العمري . ٢٠٠٤م . **قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية** .*مجلة أبحاث اليرموك*، سلسلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، جامعة اليرموك ص ص ٢٥٩- ٢٨٧ .

- الرباع ، حسين . ٢٠٠٤م . **تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية** . رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، المفرق ، الأردن .

- الرجبي "محمد تيسير". ٢٠٠٤ م . **المحاسبة الإدارية** . جامعة الكويت ، الطبعة الثالثة.

- الرجبي ، "محمد تيسير" . ١٩٩٨م . **قرارات الإنفاق الرأسمالي وأثرها على الأداء** . جامعة عمان الأهلية ، المجلد ٢٥ ، العدد ٢ ، ص ص ٣٠٦-٣٢١.

- زويلف ، أنعام ، و عبد الناصر نور . ٢٠٠٥م . **أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء** . *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال* ، المجلد ١ ، العدد ٢ ، ص ص ١٨- ٣٩ .

- السعايدة ، فيصل . ٢٠٠٧ م . **المحاسبة الإدارية** . دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، الطبعة الأولى .

- الشراري ، نزار . ٢٠٠٧ م . **مدى استخدام المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني** . رسالة ماجستير ، جامعة اليرموك اربد ، الأردن .

- الشرع، مجيد، و سليمان سفيان . ٢٠٠٢م . **المحاسبة الإدارية**. عمان ، دار الشرق . الطبعة الأولى.
- الشنطي ، ايمن ، وعامر شقر . ٢٠٠٥م . **المحاسبة الإدارية**. دار البداية ، عمان ، الطبعة الأولى .
- الصغير ، علي . ٢٠٠٥ م . **تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة و تقييم الأداء في المصارف التجارية الليبية** . رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، المفرق ، الأردن .
- الطعاني ، خلف ، و حسين خشارمة . ٢٠٠٤ م . **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم الأداء و الرقابة المالية في الجامعات الرسمية الأردنية** . مجلة أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية، جامعة اليرموك ، المجلد ٢٠، العدد ٢، ص ص ١٠٣٩ – ١٠٦٨.
- الطعمة ، عبد الوهاب ، ووليد عبد القادر . ٢٠٠٧ م . **المحاسبة الإدارية** . دار ومكتبة الحامد ، عمان ، الطبعة الأولى .
- ظاهر ، أحمد . ٢٠٠٢م . **المحاسبة الإدارية** . دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى.
- العربيد ، عصام . ٢٠٠٣ م . **المحاسبة الإدارية** . دار المناهج ، عمان ، الطبعة الأولى.
- العناني ، رضوان . ٢٠٠٤ م . **بناء نموذج قياس و تقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة** . رسالة دكتوراه ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الأردن .
- عطية ، عبد القادر . ٢٠٠١ م . **دراسات الجدوى التجارية والاقتصادية والاجتماعية.** الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الثانية .

- الفضل، مؤيد . ١٩٩٧ م . **تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية** . مجلة أبحاث اليرموك ، سلسلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، المجلد ١٣ ، العدد ٢ ، ص ص ٩ – ٢٦ .
- مرعي ، عبد الحي، و عطيه مرعي. ٢٠٠٠ م . **المحاسبة الإدارية** . جامعة الإسكندرية.
- ميالة ، بطرس . ٢٠٠٤ م . **إمكانية استخدام نظام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود والرقابة في إعداد الموازنة العامة ومعوقاته** . *مجلة عدن للعلوم الاجتماعية و الإنسانية* ، المجلد ٧ ، العدد ١٣ ، ص ص ١٢٣– ١٤٠.

ثانيا : المصادر الأجنبية

- Danielson, M, Scott, J. 2006. **The Capital Budgeting Decisions of Small Business** . Journal of Applied Finance - fall – winter , pp 45 – 56.
- Garrison, R . Noreen, E . Brewer, P . 2006 . **Managerial Accounting** .Mc Graw Hill Companies , New York, 7th Edition.
- Haldma, L, Laats, K . 2002 . **Influencing contingencies On Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing companies** . No 13 .
- Hilton, R . 2002 . **Managerial Accounting** . Mc Graw – Hill , NewYork , 5 th .
- Horgren, T , Sandem, L and Stratton, M . 2005 . **Managerial Accounting** . Pearson Education Internationl .Edition 13 .
- Joshi, P. 2001.**The International Diffusion of New Management Accounting Practices** . Journal of International Accounting , Auditing and Taxation , Vol 10, pp 85- 109 .
- Kapuge, A, Smith, M . 2005 . **Management Practices and Performance Reporting in The Srilanka** . down load from: www.ssrn . com.
- Robinson, R . 2000 . **Balanced Scorecard** . Computer Word , Vol 34 , No 4 .
- Sekaran , U . 2003 . **Research Methods For Business** .4 th, New York , Prentice – Hall International .

- Shields, M, Chow, C . 1991 .**Management Accounting Practices in The U.S. and Japan** .Journal of financial Management and Accounting . pp 61 – 77 .
- Smith, J, Keith, M, and Stephons, J . 1998 . **Management Accounting** . Mc graw Hill , USA , 1th .

الملاحق

استبانة الدراسة

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الجامعات الخاصة الأردنية"، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

وحيث أننا نعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة البحوث العلمية التي تخدم تطور مجتمعنا، لذا أرجو منكم تعبئة الاستبيان بدقة وواقعية، علما بان إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث: محمد جمال عزام

إشراف الأستاذ الدكتور:

تركي راجي الحمود

الجزء الأول:

معلومات عامة

الرجاء الإجابة عن الأسئلة بوضع إشارة (√) في المربع الذي يمثل الإجابة لكل من العبارات الآتية:

١- العمر:

☐أقل من ٢٥ عام ☐٢٥- ٣٥ عام ☐٣٦- ٤٥عام

☐٤٦- ٥٥عام ☐٥٦ عام فأكثر

٢- المؤهل الأكاديمي:

☐ثانوية عامة ☐دبلوم ☐بكالوريوس

☐دبلوم عالي ☐ماجستير ☐أخرى (رجاء ذكرها)......

٣- التخصص العلمي:

☐محاسبة ☐علوم مالية ومصرفية ☐إدارة أعمال

☐اقتصاد ☐إدارة عامة ☐أخرى (رجاء ذكرها)......

٤- المركز الوظيفي:

☐ مساعد الرئيس للشؤون المالية ☐مدير مالي ☐نائب المدير المالي

☐ مدير التدقيق الداخلي ☐ رئيس قسم المحاسبة ☐ محاسب إداري

☐محاسب عادي ☐أخرى (رجاء ذكرها)......

٥- هل لديك شهادة مهنية متخصصة:

☐ CPA ☐ CFA ☐ محاسب قانوني أردني

☐محاسب قانوني عربي ☐ CMA ☐ أخرى (رجاء ذكرها)...

٦- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

☐أقل من سنتين ☐٢- ٥ سنوات ☐٦-٩ سنوات

☐١٠-١٣ سنة ☐١٤-١٧ سنة ☐١٨ سنة فأكثر

٧- هل حصلت على دورة أو دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها:

☐ نعم ☐ لا

٨- هل يوجد في الجامعة قسم خاص بالمحاسبة الإدارية:

☐ نعم ☐ لا

الجزء الثاني: درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

ما هي درجة استخدامكم لكل من أساليب المحاسبة الإدارية التالية:

يرجى وضع إشارة (√) في المربع الذي يمثل الإجابة.

الرقم	السؤال	درجة الاستخدام: كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام
أولا	**أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط**					
A	**الموازنات التخطيطية**					
A1	تستخدم الجامعة الموازنات الصفرية والتي تعد على أساس تقديرات وتنبؤات الفترة القادمة دون بنائها على أرقام وتقديرات موازنات سابقة.					
A2	تستخدم الجامعة الموازنات المستمرة ، بحيث تغطي هذه الموازنات سنة مستقبلية كاملة و يتم إضافة شهر جديد مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة لتبقى الموازنة تغطي دائما سنة كاملة.					
A3	تستخدم الجامعة الموازنات الثابتة والتي توضع على أساس حجم نشاط واحد للفترة المقبلة.					
A4	تستخدم الجامعة الموازنات المرنة أخذة بعين الاعتبار مستويات مختلفة من النشاط.					
A5	تقوم الجامعة بإعداد موازنة مشتريات اللوازم للفترة المقبلة.					
A6	تقوم الجامعة بإعداد موازنة العمل والأجور لتحديد تكلفة ما ستدفعه للعاملين.					
A7	تقوم الجامعة بإعداد موازنة المصاريف الإدارية .					
A8	تقوم الجامعة بإعداد موازنة المصاريف التسويقية للفترة المقبلة.					
A9	تقوم الجامعة بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي.					
A10	تقوم الجامعة بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة.					

الرقم	السؤال	درجة الاستخدام: كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام
A11	تقوم الجامعة بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.					
A12	تقوم الجامعة بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة.					
B	**الموازنات الرأسمالية:**					
B1	تستخدم الجامعة طريقة صافي القيمة الحالية في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية.					
B2	تستخدم الجامعة طريقة نسبة المنافع/ التكاليف في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية (مؤشر الربحية).					
B3	تستخدم الجامعة طريقة معدل العائد الداخلي في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية.					
B4	تستخدم الجامعة طريقة معدل العائد المحاسبي في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية.					
B5	تستخدم الجامعة طريقة فترة الاسترداد في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية.					
B6	تستخدم الجامعة طريقة معكوس فترة الاسترداد في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية.					
B7	تستخدم الجامعة طريقة القيمة الاقتصادية المضافة (طريقة الدخل المتبقي) في المفاضلة في المشاريع الاستثمارية (بمعنى أن يحقق المشروع ربح تشغيلي بعد الضرائب يكفي لسداد تكاليف المشروع وتحقيق دخل يساهم في رفع قيمة الجامعة).					

C هل تستخدم الجامعة طرق أخرى في المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية (يرجى ذكرها).......

١-

٢-

الرقم	الســـــؤال	درجة الاســــــتخدام كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام
D	**تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح:**					
D1	طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل.					
D2	طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل.					
D3	طريقة الرسم البياني لحساب نقطة التعادل.					
D4	طريقة هامش الأمان (الفرق بين المبيعات المقدرة والمبيعات عند نقطة التعادل).					
D5	طريقة الرفع التشغيلي (والتي تقوم على قسمة هامش المساهمة على صافي الربح).					
E	**أساليب أخرى تستخدمها في مجال التخطيط**					
E1	تستخدم الجامعة أسلوب البرمجة الخطية في تحديد أفضل البدائل المتوفرة في ضوء ندرة الموارد.					
E2	تستخدم الجامعة أسلوب تحليل الحساسية الذي يضمن دراسة التغير الذي قد يطرأ على الحل الأمثل نتيجة تغير احد أو بعض المعاملات التي استخدمت في تحديد الحل الأمثل.					
E3	تستخدم الجامعة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات.					
E4	تستخدم الجامعة نماذج التنبؤ بالمبيعات (الإيرادات) للفترة المقبلة.					
ثانياً F	**أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة**					
F1	تستخدم الجامعة أساليب محاسبة المسؤولية حيث يتم تقسيم الجامعة إلى مراكز مسؤولية ممثلة بمراكز التكلفة، ومراكز الإيرادات، ومراكز الربحية، ومراكز الاستثمار.					

الرقم	السؤال	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام
		درجة الاستخدام				
F2	تستخدم الجامعة أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات في الإدارة.					
F3	تستخدم الجامعة التكاليف المعيارية في ضبط وترشيد مصاريف الجامعة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية.					
F4	تستخدم الجامعة تحليل الانحرافات الذي يمثل الفرق بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له.					
F5	تستخدم الجامعة تقارير الأداء في متابعة ورقابة عملية التنفيذ.					
F6	تستخدم الجامعة أساليب التحليل المالي المختلفة في تحليل القوائم المالية.					
F7	تستخدم الجامعة نظام إدارة الجودة الشاملة الذي يعتمد على تقديم الخدمة بأقل تكلفة وأقصى جودة.					
F8	تستخدم الجامعة بطاقة العلامات المتوازنة التي تستخدم المقاييس الكمية وغير الكمية في تقييم أدائها.					
ثالثاً G	**أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات**					
G1	تعتمد الجامعة على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها.					
G2	تعتمد الجامعة على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.					
G3	تعتمد الجامعة على عائد الاستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها.					
G4	تستخدم الجامعة أسلوب التحليل التفاضلي الذي يقوم على مقارنة الإيرادات الإضافية مع التكاليف الإضافية الخاصة بكل بديل.					

الرقم	السؤال	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام
		درجة الاستخدام				
G5	**ما مدى استخدام أسعار التحويل التالية لتحديد أسعار السلع والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية**					
	١- سعر السوق.					
	٢- السعر التفاوضي.					
	٣- الربح المستهدف.					
	٤- التكلفة الفعلية.					
	٥- التكلفة المعيارية.					

الجزء الثالث: معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

ما هي درجة أهمية المعوقات التي تعتقد أنها تواجه الجامعة فيما يتعلـق بتطبيـق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

الرقم H	المعـــــــوقات	درجة الأهمية عالية الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية
H1	عدم توافر الكوادر الفنية المؤهلـة علميـا وعملياً.					
H2	ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب.					
H3	مقاومة الإدارة للتغيير.					
H4	صعوبة وتعقيد تطبيق هذه الأساليب.					
H5	عدم توافر برامج حاسوبية تساعد في تطبيق هذه الأساليب.					
H6	عدم وجود تعليمات تلزم الجامعة بتطبيـق هذه الأساليب.					
H7	شعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيـق هـذه الأساليب.					
H8	عدم توفر الدورات التدريبية التـي تركـز على أساليب المحاسبة الإدارية.					
H9	غياب المنافسة التي تشجع على اسـتخدام أساليب أحدث من الأساليب المطبقة حالياً.					

إذا كان هناك معوقات أخرى الرجاء ذكرها.

-١

-٢

*** في حال رغبتكم في الحصول على ملخص نتائج الدراسة فارجوا كتابة عنـوان بريـدكم الالكتروني بشكل واضح :**

Abstract

The Use of Managerial Accounting Techniques in Planning, Controling And Decisions Making by Jordanian Private Universities: An Empirical Study

By

Mohammed Jamal Azzam

Supervisor

Prof. Turki Raji Al - Hmood

The aims of this study are to identify The extent to which Managerial Accounting Techniques are used in Planning, Controling and Decisions Making by Jordanian Private Universities, the obstacles that retard using such Techniques, the relationship between the extent of Management Accounting Techniques use in these Universities and the Demographic characteristics of a selected Sample. In order to achieve these aims, a questionair was developed and destributed to (80) employees in the financial departments in these Universities, and the response rate was (76%).

The results of this study showed that the Jordanian Private Universities are not applying the Managerial Accounting Techniques in Planning, Controling and Decisions Making. The most important obstacles that retard the use of these Techniques were Qualified accountants technically and academically are not available, the administration resist change and the administration believes that there are no reasons to use these Techniques. The study also showed that there are no differences in Management Accounting Techniques use in these Universities based on Demographic characteristics of the sample .

The Researcher Recommended to Establish a seperate Managerial Accounting Departments in the Jordanian Private Universities .

Key Words: Managerial Accounting Techniques, Planning, Controling, Decisions Making, Jordanian Private Universities .